



جامعة القاهرة - كلية التجارة

مقدمة في المحاسبة الضريبية

الكتاب الأول
الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة العقارية

تأليف

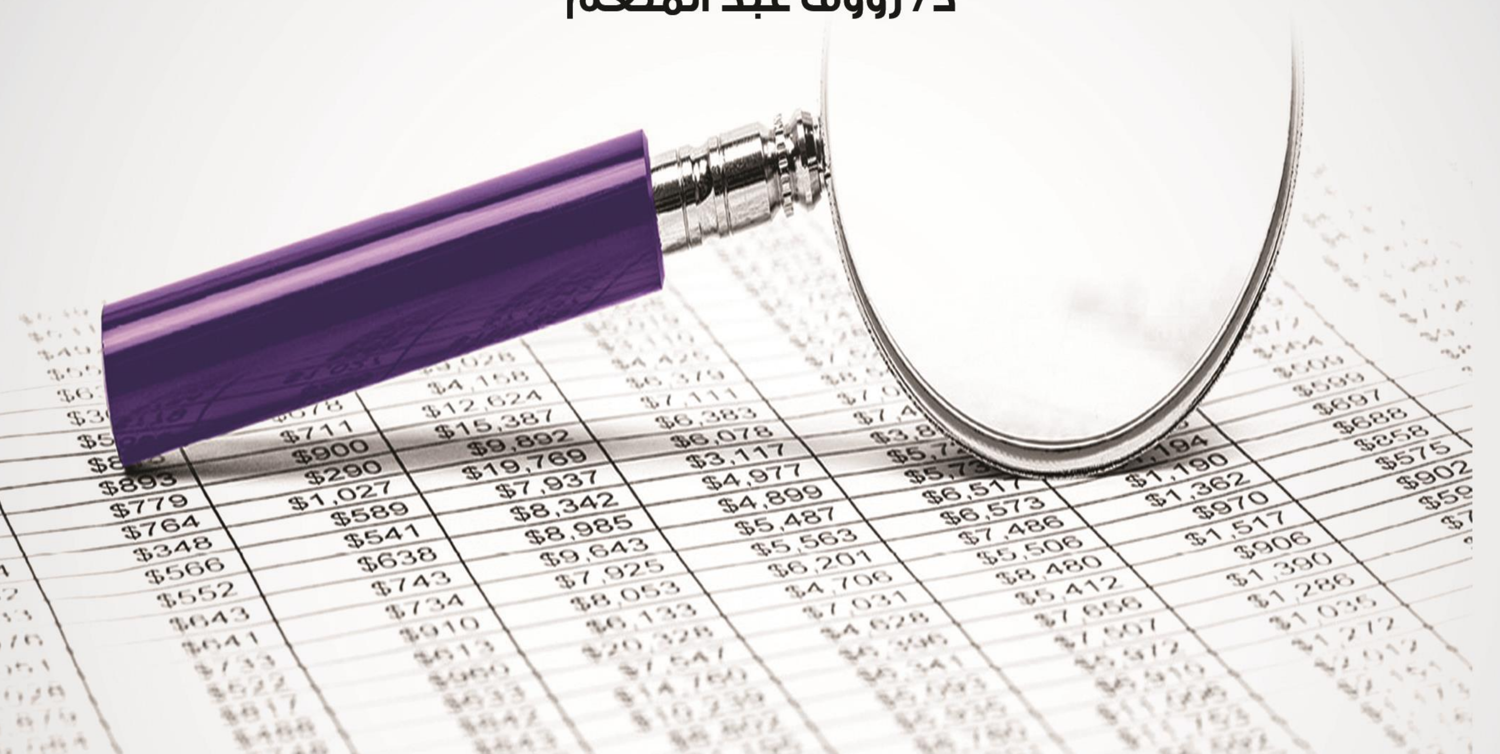
د/ جلال مطاوع إبراهيم — د/ محمد هشام الحموي

د/ محمود عباس حمدي — د/ محمد عبد العظيم حسن

د/ أحمد أبو الوفا رمضان

مراجعة

د/ رؤوف عبد المنعم



مقدمة في

المحاسبــةالضريبيـــة

الكتاب الأول

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين
والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة العقارية

إعداد

د. جلال مطاوع إبراهيم　　　د. محمد هشام الحموي

د. محمود عباس حمدي　　　د. محمد عبد العظيم حسن

د. أحمد أبو الوفا رمضان

مراجعة

د. رؤوف عبد المنعم

كلية التجارة – جامعة القاهرة

2017

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

تعرف الضريبة بأنها فريضة نقدية تحصل عليها الدولة من الأفراد والمنشآت طبقا لقواعد محددة بغية تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية. الضريبة فريضة لأنها تفرض وتجبي عن طريق الجبر والإلزام من جانب الدولة ولا يجوز للأفراد أو المنشآت أن يتنصلوا منها، وهذه الفريضة تتم في شكل نقدي ولا يجوز أداؤها في شكل خدمات شخصية أو عينية. كما أن الضريبة تؤدي للدولة بما لها من سيادة ، ومن ثم لا يجوز دفعها بين الأفراد بعضهم البعض وإنما تستوفي لصالح الدولة دون غيرها طبقا لقواعد محددة تطبق علي الجميع بدون استثناء وعلي جميع الفئات بدون تمييز بين فئة وأخري . وتستخدم الدولة حصيلة الضرائب في الوفاء بالنفقات العامة للدولة ككل بالإضافة إلي استخدامها كأداة أو وسيلة لتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية . وتعد الضريبة من أهم الوسائل التي تستخدمها الدولة في تحقيق التكافل الاجتماعي بالأخذ من ثروات ودخول الأغنياء ما يمكنها من رفع مستوي الفقراء . كما أنها تعد من أهم الأدوات والوسائل التي تستخدمها الدولة في تحقيق سياستها الاقتصادية إذ يمكن للدولة استخدامها في تنمية المدخرات وزيادة الاستثمارات واجتذاب رؤوس الأموال من الأسواق العالمية وتوجيه عوامل الإنتاج لتنمية القطاعات الحيوية أو مناطق معينة ، وبحيث يعكس النظام الضريبي الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة التي يطبق في إطارها .

ولقد مر النظام الضريبي المصري بعدة مراحل مختلفة، وأثرت فيه الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها مصر وتأثرت به. وحاليا أصبح النظام الضريبي المصري يتكون من مجموعتين رئيسيتين من

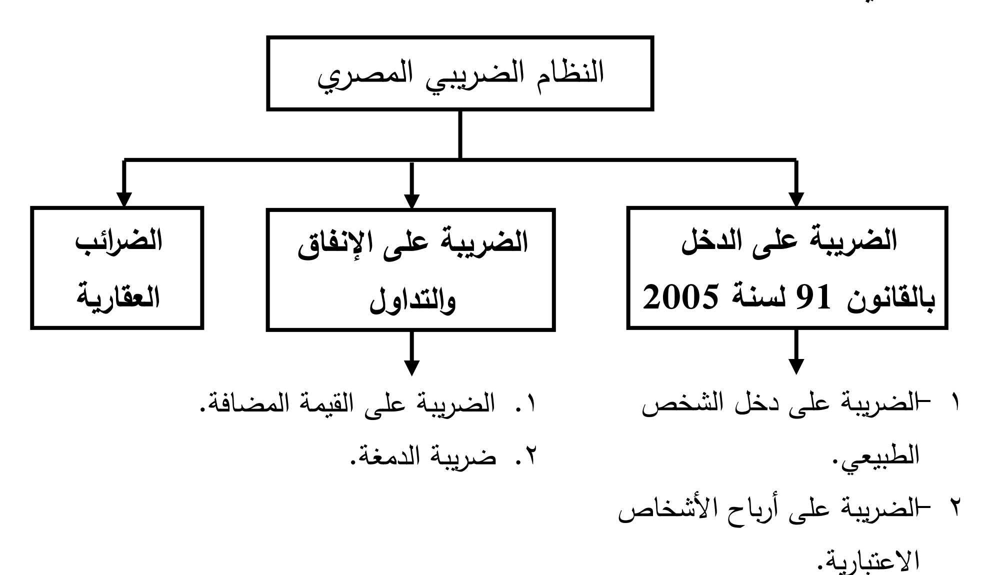
الضرائب هما:

أولا: الضرائب المباشرة على الدخل:

وتتضمن الضريبة التي تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المفروضة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالقانون رقم (91) لسنة 2005 وما تلاه من تعديلات، بالاضافة إلى الضرائب العقارية والتي تفرض على العقارات المبنية.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة على الإنفاق والتداول:

وهي تلك الضرائب التي تصيب استعمالات الدخل المختلفة وتتكون من الضريبة علي القيمة المضافة المفروضة بالقانون رقم (67) لسنة 2016 وضريبة الدمغة المفروضة بالقانون رقم (111) لسنة 1980 وما تلاه من تعديلات.



وسوف نتناول في هذا الكتاب بالتفصيل المشكلات المرتبطة بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لآخر تعديلات صدرت عليها وتنعكس على المحاسبة الضريبية لهذه الأشخاص، بالاضافة للضريبة المستقطعة من المنبع، والضريبة العقارية.

والله ولي التوفيق،،،

المؤلفون

القسم الأول
الضرائب على الدخل في مصر
وتطورها التاريخي

الضرائب على الدخل في مصر
وتطورها التاريخي

بدأ نظام الضرائب المباشرة على الدخل فى مصر بصدور القانون رقم 14 لسنة 1939 بفرض الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بالنسبة للإيراد الذى يكون مصدره رأس المال ، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالنسبة للإيراد الذى يكون مصدره رأس المال والعمل معاً، والضريبة على المرتبات والضريبة على المهن غير التجارية وهما يتشابهان فى أن مصدرهما العمل.

وفى سنة 1949 ظهرت الحاجة إلي فرض ضريبة عامة على الإيراد ، حيث لوحظ أن الضرائب النوعية المباشرة لا تُساهم بشكل فعال فى إيرادات الموازنة ، لذلك صدر القانون رقم99 لسنة 1949 بفرض ضريبة عامة على الإيراد . وتُعد هذه الضريبة تكميلية للضرائب النوعية السابقة ، وتسرى على صافى الإيرا د الكلى الذى يحصل عليه الشخص الطبيعي الخاضع لإحدى الضرائب النوعية.

هذا، وتُعتبر سنة 1981 بداية مرحلة هامة في طريق إصلاح النظام الضريبي المصري ، حيث جاء قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 لكى يحل محل القانونين رقمي 14 لسنة 1939 ، 99 لسنة 1949 . وينقسم هذا القانون إلى ثلاثة كتب ، حيث أفرد الكتاب الأول منه للضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ، والتى وردت في خمسة أبواب هى الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على الأرباح

التجارية والصناعية والضريبة على المرتبات والضريبة على المهن غير التجارية وأخيراً الضريبة العامة على الدخل. وقد استحدث القانون رقم 157 لسنة 1981 الضريبة على شركات الأموال وأفرد لها الكتاب الثانى منه ، وتُفرض هذه الضريبة على صافى الأرباح السنوية لشركات الأموال المشتغلة فى مصر أياً كان الغرض منها ، ويُحدد وعاءها على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها. أما الكتاب الثالث من القانون فجاء بالأحكام العامة التى تُطبق على الضرائب التى وردت بالكتاب الأول والثانى .

وفى سنة 1993 أخذ المشرع بنظام الضريبة الموحدة على الدخل وذلك بمقتضى القانون رقم 187، وهو قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال . ولقد جاء هذا القانون لتعديل أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981، وتعلق التعديل أساساً بأن تضمن الكتاب الأول تنظيم الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، مع إجراء التعديل اللازم في الكتاب الثانى والثالث لكى تُساير أحكامهما أحكام الضريبة الموحدة.

وأخيراً صدر قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ضمن حزمة من السياسات والإجراءات الاقتصادية التى تهدف إلى تحريك عجلة الاقتصاد من خلال إجراء تغييرات هيكلية فى كل من النظم الجمركية والضريبية والمالية للدولة وبحيث يكون لها آثاراً مستدامة على مختلف القطاعات الاقتصادية .

وينقسم قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 إلى ثمانية كتب، حيث أفرد الكتاب الأول منه لبعض الأحكام العامة ، والكتاب الثاني

للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والكتاب الثالث للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، والكتاب الرابع للضريبة المستقطعة من المنبع ، والكتاب الخامس لنظام الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة، والكتاب السادس يتناول التزامات الممولين وغيرهم ، والكتاب السابع يتناول العقوبات، والكتاب الثامن يتناول بعض الأحكام الختامية.

وقد اعتمد القانون 91 لسنة 2005 على عدد من الركائز الأساسية لعل أهمها:

أولاً: تخفيف الأعباء العائلية:

1 - تخفيض سعر الضريبة حيث تم تخفيض هذا السعر بحوالي نصف الأسعار المطبقة قبل صدور هذا القانون.

2 - رفع حد الإعفاء ليستفيد منه كافة الأشخاص الطبيعيين.

3 - تبسيط إجراءات المحاسبة الضريبية للمشروعات الصغيرة.

4 - أعفاء المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي لمدة خمس سنوات اعتباراً من تاريخ مزاولة النشاط.

5 - منح المرتبات والأجور معاملة مخفضة بزيادة حدود الإعفاء بحيث يستفيد كافة العاملين من هذه التخفيضات، وأيضاً زيادة الإعفاء الشخصي.

6 - تقرير نظام عقوبات عادل وفعال إذ تقررت العقوبة بما يتناسب مع حجم المخالفة وأثرها على الالتزام الضريبي.

ثانياً: توسيع القاعدة الضريبية:

1 - تقرير العفو الضريبي بحيث يسمح للمشروعات التي تعمل في القطاع غير الرسمي بالاندماج في الاقتصاد الرسمي.

2 – إنهاء المنازعات صلحاً وذلك لتهيئة المجتمع الضريبي المعدل في إطار النظام الجديد وقد تخلص من معظم المنازعات السابقة.

3 – إلغاء الإعفاءات ومبادلتها بحوافز ميسرة لتخفيض السعر وتبسيط الوعاء.

ثالثاً: تبسيط الإجراءات:

1 – اعتماد الإقرار كأساس للضريبة.

2 – الاكتفاء بنموذج موحد للاعتراض والطعن.

3 – نظام الدفعات المقدمة بما يسمح للممول الاختيار بين نظام الخصم من المنبع أو دفع مبالغ تحت الحساب وفقاً لتقديره لحين تسويتها في نهاية السنة الضريبية.

4 – إلغاء نظام الإضافة تخفيفاً من الالتزامات المالية على كافة المشروعات لتشجيع الالتزام الطوعي للحد من السلطة الضريبية.

5 – استخدام نظام الفحص بالعينة.

6 – جواز مد ميعاد الإقرار وجواز تعديله عند وقوع الممول في سهو أو خطأ.

7 – الحفاظ على الحقوق المكتسبة مع الإبقاء على الإعفاءات الملغاة بالنسبة للمنشآت والمشروعات التي أنشئت قبل العمل بالقانون سواء كانت بدأت مدة إعفائها ولم تنته بعد أو التي لم تبدأ وقد أعطاها القانون مهلة قدرها ثلاث سنوات لتبدأ الإنتاج ومزاولة النشاط حتى يبق لها الإعفاء.

رابعاً: حالات دعم الثقة:

1 – الالتزام الطوعي.

2 – الربط الذاتي لتشجيع الممول على التعاون مع الإدارة الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة.

3 – القرارات المسبقة لمساعدة الممول على المعرفة المسبقة للمعاملة الضريبية

لتحقيق الشفافية.

4 – لجان الطعن المستقلة المحايدة لترسيخ العدالة في تحديد الالتزامات الضريبية.

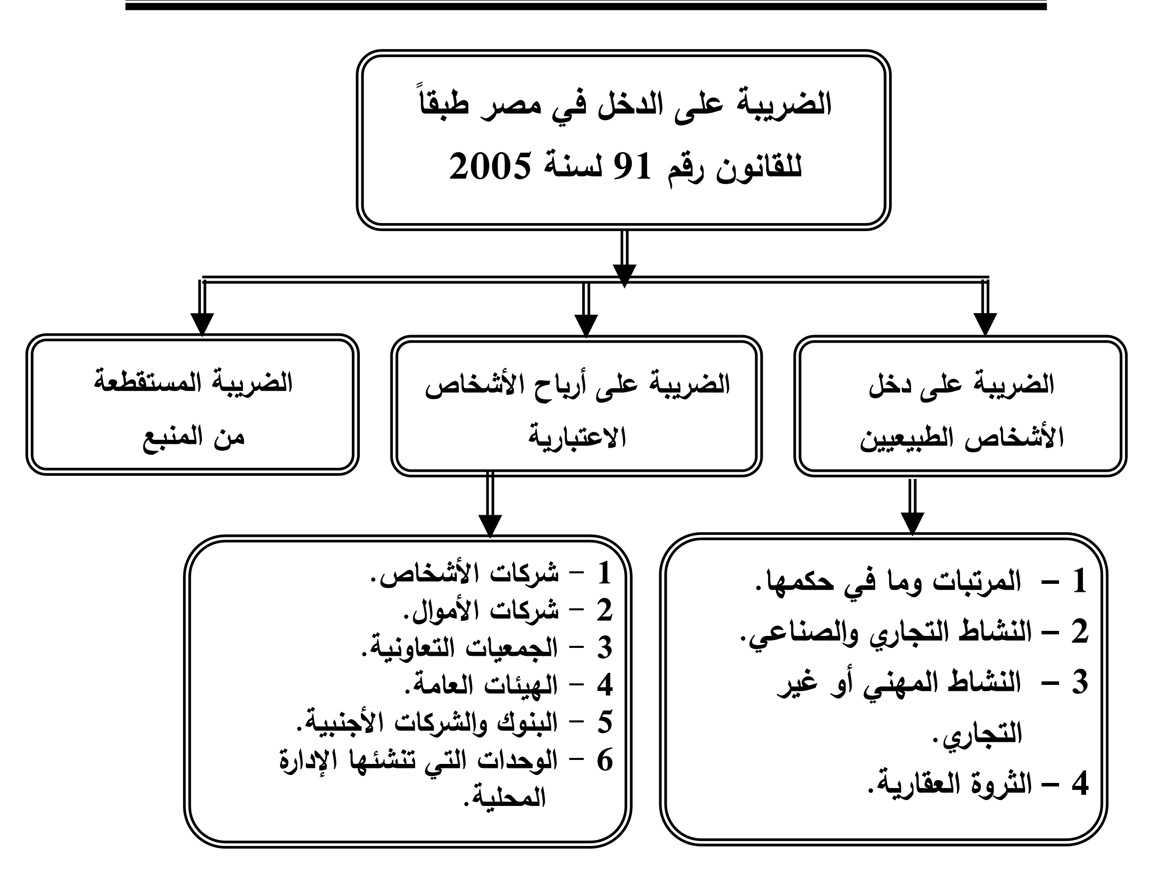
5 – تحديد حقوق الممولين تحديداً واضحاً وذلك ببيان مدى سلطة الإدارة الضريبية بصورة واضحة.

6 – تحديد حالات يقع فيها عبء الإثبات على المصلحة، وذلك حتى لا يرهق الممول في تقديم أدلة غير مكلف بها قانوناً.

7 – تحديد الحالات التي يقع على الممول عبء إثباتها.

8 – إنشاء المجلس الأعلى للضرائب للرقابة على الأداء الضريبي وضمان حقوق الممولين.

وبذلك أصبح نظام الضرائب على الدخل في مصر يأخذ الشكل التالي اعتباراً من يونيو 2005.



هذا ولما كانت الأهداف التي صدر من أجلها القانون 91 لسنة 2005 لم تتحقق بالشكل المستهدف، مما أدى لصدور عدد من التعديلات على القانون، جاء بعضها ضمن قوانين ربط الموازنة العامة للدولة، والبعض الآخر في قوانين منفصلة، ومن أهم هذه التعديلات ما يلي:

1. القانون 114 لسنة 2008: تقرر في هذا القانون إلغاء أعفاء أذون الخزانة، وإجراء بعض التعديلات في قانون رسم تنمية الموارد وضريبة المبيعات. هذا بجانب إلغاء الإعفاء الخاص بالمنشآت التعليمية التي تخضع لأشراف الحكومة أو لأشراف الأشخاص الاعتبارية العامة أو لأشراف شركات القطاع العام أو قطاع العمال العام

2. القانون 128 لسنة 2008: تم بمقتضاه تعديل المادة 58 من القانون 91

لسنة 2005، وذلك بالنسبة لسعر الضريبة على فوائد أذون وسندات الخزانة ليصبح 20% بدلاً من 32%.

3. القانون 196 لسنة 2008: وهو قانون الضريبة العقارية ، حيث نصت المادة الثانية منه على مجموعة من التعديلات في القانون 91 لسنة 2005 يترتب عنها خروج إيرادات الثروة العقارية (فيما عدا الإيرادات الناتجة عن تأجير الوحدات العقارية بنظام الإيجار المفروش أو بنظام الإيجار المحدد المدة) من وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في حالة أستحقاق الضريبة العقارية المربوطة وفقاً لحكام القانون 196 لسنة 2008.

4. القانون 73 لسنة 2010: ألزم أصحاب الأعمال التجارية والصناعية وغير التجارية بأصدار فواتير عن كل مبلغ يسلم لهم مقابل سلع أو خدمات ، وجرم من يمتنع عن أصدار الفواتير أو يصطنع فواتير للإيهام بقلة الرباح أو زيادة الخسائر. هذا بالإضافة لتعديل المعاملة الضريبية لإيرادات الثروة العقارية في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، حيث نص على خصم الضريبة العقارية المدفوعة من إيراد الثروة العقارية الخاضع لضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين ، بدلاً من استتزالها من الضريبة المستحقة.

5- القانون 51 لسنة 2011: تم تعديل أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، بحيث أضيف لشرائحها التصاعدية شريحة رابعة لمن تتجاوز إيراداته السنوية 10 مليون جنيه حيث يخضع للضريبة بسعر 25%.

ولعل تعديل أسعار ضرائب الدخل كان لمجرد أشعار المجتمع في هذا الوقت بإستجابة الحكومة لمطالب ثورة 25 يناير والتي علت الأصوات خلالها بضرورة تطبيق الضريبة التصاعدية

6. القانون 101 لسنة 2012 : وهذا القانون جاء ضمن مجموعة من القوانين

والتي تستهدف تقرير بعض التيسيرات الضريبية والمساهمة في تحقيق العدالة الأجتماعية، والحد من حالات التهرب الضريبي. وشمل هذا القانون تعديلات على القانون 91 لسنة 2005 تمثلت في تعديل بعض مواد القانون مثل المواد رقم (8) ، ورقم (31) بند (6) ، ورقم (36) بند (5) ، ورقم (42) ، ورقم (56) بند (2) و (3) والفقرة الاخيرة، ورقم (58)، أو اضافة مواد تستحدث معاملة ضريبية جديدة مثل المواد (56) مكرر، (59) مكرر (1)، 59 مكرر (2)، 59 مكرر (3)، أو ألغاء بعض المواد بما يترتب عنه ألغاء معاملة ضريبية مقررة بموجب القوانين السابقة مثل المادة رقم (7)، والبندين رقم (3) و(4) من المادة رقم (50).

7 . القانون 11 لسنة 2013: من أهم ملامح هذا القانون ما يلي:

أ . تفعيل العمل بالقانون 101 لسنة 2012 أعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشر القانون 11 لسنة 2013 .

ب . تعديل بعض نصوص مواد قانون الضريبة على الدخل والتي وردت بالقانون (91) لسنة 2005، أو تم تعديلها في القانون 101 لسنة 2012، وكذلك أضافة بعض المواد القانونية الجديدة، و إلغاء بعض مواد القانون (91) لسنة 2005 وبعض المواد المعدلة في القانون 101 لسنة 2012.

8 – القانون 44 لسنة 2014 : تم بموجبه فرض ضريبة إضافية سنوية مؤقتة لمدة ثلاث سنوات أعتباراً من الفترة الضريبية الحالية بنسبة (5%) على ما يجاوز مليون جنيه من وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو أرباح الأشخاص الاعتبارية.

9 – القانون 53 لسنة 2014: تم فرض الضريبة على صافى دخل الشخص الطبيعي المقيم والمحقق فى الخارج إذا كانت مصر مركزا لنشاطه التجاري أو

الصناعي أو المهني، وسريان الضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص، وفرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص بالشركات سواء تحققت فى مصر أو فى الخارج، واستحداث مادة لتجنب الازدواج الضريبى، وإخضاع أرباح صناديق الاستثمار للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وإلغاء نظام الاضافة واستحداث نظام مطالبة الجهات بإخطار المصلحة ببيان التعاملات والمبالغ المدفوعة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص، واستحداث مواد تعطي للمصلحة الحق في عدم الاعتداد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية منها تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها.

10 – القانون 17 لسنة 2015 : شمل القانون مجموعة من التعديلات على قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981،وقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991، وقانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم 8 لسنة 1997، وقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005. وكان الهدف من هذه التعديلات تعديل بعض الأوضاع الخاصة بالاستثمار، لتحقيق أهداف اقتصادية، وتشجيع المشروعات الاستثمارية.

11- قرار وزير المالية رقم 172 لسنة 2015 لتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005:

لما كان قد صدر العديد من التعديلات على مواد قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، وكانت هذه المواد إما تضيف أو تحذف أو تعدل في مواد القانون، بالاضافة أن المواد المعدلة أو المستحدثة قد احال إلى اللائحة التنفيذية الاجراءات اللازمة لتنفيذ هذه التعديلات، فقد أستوجب ذلك كله

ضرورة تعديل بعض مواد اللائحة أو استحداث مواد جديدة توضح الإجراءات التنفيذية لمواد القانون المعدل.

12 – القانون 96 لسنة 2015 : تم بموجبه تعديل بعض احكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، وشملت هذه التعديلات تعديل سعر الضريبة على دخل الاشخاص وجعل سعر الشريحة الاخيرة 22.5% ، وكذلك سعر الضريبة على أرباح الاشخاص الاعتبارية وجعلها بمعدل 22.5%، وايقاف العمل لمدة عامين باحكام القانون 53 لسنة 2014 بشأن فرض الضريبة على الارباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الاوراق المالية المقيدة في البورصة المصرية، وتعديل القانون 44 لسنة 2014 بفرض الضريبة الاضافية ، وجعل مدة فرضها لسنة واحدة فقط .

وسوف نتناول في هذا القسم من هذا الكتاب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع وفقاً لآخر تعديلات صدرت على القانون 91 لسنة 2005 – تاركين الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وضرائب الإنفاق والتداول (ال قيمة المضافة – الدمغة) لتناولها في الكتاب الثاني إن شاء الله.

الجزء الأول
الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

الباب الأول

الأحكام العامة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

أ – نطاق سريان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

تنص المادة (6) من قانون رقم 91 لسنة 2005 والمعدلة بموجب المادة الأولى من القانون 53 لسنة 2014 على أن:

" تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزا لنشاطه التجارى أو الصناعى أو المهنى. كما تسرى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر .

ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية:

1 – المرتبات وما في حكمها.

2 – النشاط التجاري أو الصناعي.

3 – النشاط المهني أو غير التجاري.

4 – الثروة العقارية."

ويكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر طبقاً للمادة (2) من القانون في أي من الأحوال الآتية:

1 – إذا كان له موطن دائم في مصر.

2 – مقيم في مصر مدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو متقطعة خلال أثنى عشر شهراً.

3 – المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

ويستفاد من نص المادة (6) أن الضريبة بالنسبة للشخص الطبيعي

المقيم في مصر تكون عالمية النطاق، حيث تسري على الايراد المحقق له في مصر أو خارجها، بينما بالنسبة للشخص الطبيعي غير المقيم فتكون أقليمية النطاق فتسري على الدخل المحقق له في مصر فقط .

ويشترط لخضوع الإيرادات المحققة في خارج مصر للشخص الطبيعي المقيم ، توافر شرطين أساسيين معاً هما:

1 – أن يكون للشخص الطبيعي نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً مركزه الرئيسي مصر. ويعد مصر مركزاً للنشاط التجاري أو الصناعي أو المهني للشخص الطبيعي المقيمن إذا كانت مقراً يتخذ فيه قرارات الادارة اللازمة للنشاط أو مقراً لمصالحه الرئيسية لهذا النشاط.

2 – أن تكون الايرادات المحققة في الخارج ناتجة من مزاولة الممول نشاط تجاري أو صناعي أو مهني.

فبفرض أن لدينا ممول شخص طبيعي مقيم في مصر، ويمتلك في مصر مكتباً لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، وقام بتقديم إستشارات مالية لبعض عملائه في المملكة العربية السعودية وتحقق له نظير ذلك أتعاب مهنية، فإن هذا الايراد يكون خاضعاً للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر.

بينما إذا كان الممول شخص طبيعي مقيم في مصر، ولكن ليس له أي نشاط بها، وسافر إلى الخارج وزاول نشاطاً خارج مصر، فلا تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر على أرباح هذا النشاط.

ب – سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

تقضي المادة (8) من القانون 91 لسنة 2005 والمعدلة بالقانون 96 لسنة 2015 بأن تفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بسعر تصاعدي يتدرج فى ارتفاعه بزيادة الإيراد الخاضع للضريبة، ويتحدد سعر

الضريبة على النحو التالي:

الشريحة الأولى	:	6500 جنيه	معفاه
الشريحة الثانية	:	أكثر من 6500 جنيه وحتى 30000 جنيه	%10
الشريحة الثالثة	:	أكثر من 30000 جنيه وحتى 45000 جنيه	%15
الشريحة الرابعة	:	أكثر من 45000 جنيه وحتى 200000 جنيه	%20
الشريحة الخامسة	:	أكثر من 200000 جنيه	%22,5

ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل.

هذا ويمكن صياغة أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على النحو التالي :

6500 جنيه الأولى شريحة معفاه

والـ 23500 جنيه التالية بسعر %10

والـ 15000 جنيه التالية بسعر %15

والـ 155000 جنيه التالية بسعر %20

وما زاد على ذلك يخضع بسعر %22,5

وتوضح الأمثلة التالية كيفية حساب الضريبة وفقاً للفئات التصاعدية لشرائح الضريبة:

مثال (1): ممول شخص طبيعي بلغ مجموع صافي دخله الخاضع للضريبة 4500 جنيه.

المطلوب : حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المستحقة.

الحل

لا يستحق ضريبة على الممول لأن صافي دخله الخاضع للضريبة لم

يتجاوز الشريحة المعفاة والبالغة 6500 جنيه.

مثال (2): ممول شخص طبيعي بلغ مجموع صافي دخله الخاضع للضريبة 51269 جنيه، والمطلوب: حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المستحقة.

الحل

يقرب مجموع صافي الدخل إلى أقرب عشرة جنيهات أقل، أي يكون الدخل الخاضع للضريبة 51260 جنيه، وتحسب الضريبة على النحو التالي:

6500 جنيه الأولى		معفاة
23500 جنيه التالية × 10%	=	2350 جنيه
15000 جنيه التالية × 15%	=	2250 جنيه
6260 جنيه الباقية × 20%	=	1252 جنيه
إجمالي الضريبة المستحقة		5852 جنيه

مثال (3): ممول شخص طبيعي بلغ مجموع صافي دخله الخاضع للضريبة 400 ألف جنيه. والمطلوب: حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المستحقة.

الحل

6500 جنيه الأولى		معفاة
23500 جنيه التالية × 10%	=	2350 جنيه
15000 جنيه التالية × 15%	=	2250 جنيه
155000 جنيه التالية × 20%	=	31000 جنيه
200000 جنيه الباقية × 22.5%	=	45000 جنيه
اجمالي الضريبة المستحقة		80600 جنيه

ج – خصائص الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

تتميز الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المفروضة بالقانون رقم 91 لسنة 2005 المعدل بالخصائص التالية:

1- ضريبة مباشرة تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين فقط:

فهى ضريبة مباشرة أى أن الشخص الذي يتحمل عبئها يقوم بدفعها ولا يتمكن هذا الشخص من نقل ذلك العبء لشخص آخر. كما أنها ضريبة تسرى فقط على دخل الأشخاص الطبيعيين، دون الأشخاص الاعتباريين. ويقصد بالشخص الطبيعي، الممول الفرد، أي الممول الذي يعمل بنفسه أو من خلال منشأة فردية مملوكة له، أو مكتب خاص به.

2- ضريبة سنوية:

فهذه الضريبة تفرض على الإيرادات التي يحققها الممول خلال سنة كاملة. ولقد حددت المادة (5) من القانون الفترة الضريبية للشخص الطبيعي بالسنة الميلادية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها أثنى عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة. ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على أثنى عشر شهراً في حالات خاصة. وتستحق الضريبة في اليوم التالي لإنتهاء الفترة الضريبية، كما تستحق بوفاة الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كلياً عن مزاولة النشاط.

ولقد قضت المادة رقم (6) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005، بأنه يجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد عن إثنى عشر شهراً في الحالات الآتية:

أولاً: الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة تقل عن إثنى عشر

شهراً:

أ - الفترة المالية الأولى للممول سواء انتهت هذه الفترة في نهاية السنة الميلادية أو في تاريخ آخر يتخذه الممول نهاية السنة المالية.

ب - وفاة الممول أو انقطاع إقامته أو توقفه عن مزاولة النشاط أو تنازله عن المنشأة قبل نهاية السنة المالية له.

ج - إذا أمسك الممول حسابات منتظمة خلال إحدى سنواته المالية.

د - عند تعديل الممول نهاية سنته المالية، وفي هذه الحالة يتم حساب الضريبة عن الفترة من بداية السنة المالية قبل تعديلها حتى تاريخ تعديل السنة المالية.

ثانياً: الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة ضريبية تزيد على إثنى عشر شهراً:

أ - إقفال حسابات الشخص الاعتباري في أول سنة مالية له تنفيذاً لما ينص عليه نظامه الأساسي أو عقد الشركة.

ب - تعديل الممول نهاية سنته المالية، فإذا كانت المدة من بداية السنة المالية حتى تاريخ تعديل السنة المالية لا تجاوز ثلاثة أشهر تدخل هذه الفترة ضمن الفترة الضريبية الأولى.

ويكون سعر الضريبة، المنصوص عليه في المادتين (8) و (49) من القانون، هو الواجب التطبيق سواء بالنسبة للأرباح الناتجة من ممارسته النشاط خلال فترة ضريبية كاملة (12 شهراً) أو إذا تم حساب الضريبة عن فترة تزيد أو تقل عن 12 شهراً، وذلك دون إدخال أي تعديل عليه سواء عن طريق تخفيض السعر أو زيادته أو تغيير في الشرائح بتنسيبها إلى فترة ممارسة النشاط.

3- ضريبة تأخذ بمبدأ التبعية الاجتماعية والاقتصادية:

تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر أو خارجها وفقاً لمبدأ التبعية الاجتماعية. بينما تسرى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر وفقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية.

ويكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر طبقاً للمادة (2) من القانون في أي من الأحوال الآتية:

1 - إذا كان له موطن دائم في مصر.

أو 2 - المقيم في مصر مدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو متقطعة خلال أثنى عشر شهراً.

أو 3 - المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

ولقد بينت اللائحة التنفيذية للقانون قواعد تحديد الموطن الدائم في المادة (3) من اللائحة بأن قضت بأنه للشخص الطبيعي موطن دائم في مصر في أي من الحالتين الآتيتين:

1 - إذا تواجد في مصر معظم أوقات السنة سواء في مكان مملوك له أو مستأجر أو بأية صفة كانت.

2 - إذا كان للممول محل تجاري أو مكتب مهني أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التي يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه في مصر.

وطبقاً للمادة (3) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل، يشمل الدخل المحقق من مصدر في مصر ما يأتي:

أ - الدخل من الخدمات التي تؤدي في مصر بما في ذلك المرتبات وما في

حكمها.

ب - الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم في مصر، ولو أدي العمل في الخارج.

ج - الدخل الذي يحصل عليه الرياضي أو الفنان من النشاط الذي يقوم به في مصر.

د - الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر.

هـ- الدخل من التصرفات في المنقولات التي تخص منشأة دائمة في مصر.

و - الدخل من الاستغلال والتصرف في العقارات وما في حكمها الكائنة بمصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص.

ز - التوزيعات على أسهم شركة أموال مقيمة في مصر.

ح - حصص الأرباح التي تدفعها شركة أشخاص مقيمة في مصر.

ط - العائد الذي تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو أي شخص مقيم في مصر والعائد الذي يتم سداده من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكها غير مقيم فيها.

ي - مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التي يدفعها شخص مقيم في مصر أو التي تدفع من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكها غير مقيم فيها.

ك - الدخل من أي نشاط آخر يتم القيام به في مصر.

ل - الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف في الأوراق المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، وكذلك الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف في الأوراق المالية للشركات المصرية المقيمة غير المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية، سواء كانت مقيدة أو غير مقيدة في الخارج.

4- ضريبة شخصية:

حيث تسري الضريبة على صافي دخل الشخص الطبيعي، أي تسمح بخصم ما يتحمله من تكلفة للحصول على الايراد، بالإضافة إلى منح الممول إعفاء لمقابلة الحد الأدنى للنفقات المعيشية قدره 6500 جنيه (الشريحة الأولى من سعر الضريبة) وتستحق الضريبة على ما يجاوز هذه الشريحة من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول خلال السنة.

5- ضريبة تصاعدية السعر:

حيث تفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بسعر تصاعدي يتدرج فى ارتفاعه بزيادة الإيراد الخاضع للضريبة، وفى هذا نصت المادة (8) من القانون رقم 91 لسنة 2005 المعدل على أن سعر الضريبة يحدد على النحو السابق توضيحه.

6- ضريبة موحدة:

حيث أوضحت الفقرة الثانية من المادة (6) من القانون بأن يتكون مجموع صافي الدخل الخاضع للضريبة من المصادر الآتية:

1 - المرتبات وما في حكمها.

2 - النشاط التجاري أو الصناعي.

3 - النشاط المهني أو غير التجاري.

4 - الثروة العقارية.

ويستفاد من نص الفقرة الثانية للمادة (6) أن في حالة الشخص الطبيعي الذي يجمع بين كل أو بعض الايرادات المشار إليها، فإن الضريبة لا تسري على كل نوع من أنواع الايراد على حد ة ، ولكن تسري على مجموع تلك الايرادات.

د – تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وحساب الضريبة:

يتحدد مجموع صافي دخل الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة من العناصر الأربعة التالية:

أولاً – المرتبات وما في حكمها:

وتسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها طبقاً للمادة (9) من القانون علي كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير شاملاً ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر، ومرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة.

ثانياً: النشاط التجاري والصناعي:

وتسري الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي، ويلاحظ أن ما يخضع للضريبة هو صافي الربح، ويتحدد اعتمادا على أساس الاستحقاق المحاسبي (أي ما يخص السنة المالية إيراداً ومصروفاً) وذلك على النحو المبين فيما يلي:

صافي الربح الخاضع للضريبة	=	الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي تخص السنة المالية فقط سواء حصلت أو لم تحصل	–	المصروفات الواجبة الخصم من الإيرادات والتي تخص السنة المالية فقط سواء دفعت أو لم تدفع

ثالثاً: إيرادات المهن غير التجارية:

وتسري الضريبة علي صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، ويلاحظ أن ما يخضع للضريبة هو صافي إيراد المهن الحرة ويتحدد على أساس نقدي (ما حصل فقط من إيراد وما دفع فقط من مصروف) وذلك على النحو المبين فيما يلي:

صافي الإيراد الخاضع للضريبة	=	الإيرادات المهنية المحصلة فعلاً والخاضعة للضريبة	–	المصروفات المهنية المدفوعة فعلاً والواجبة الخصم من الإيرادات

رابعاً: إيرادات الثروة العقارية:

يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إيرادات الثروة العقارية التي أوضحتها المادة (37) من القانون 91 لسنة 2005 والمعدلة بالقانون 196 لسنة 2008، وتشمل إيرادات العقارات المبنية المؤجرة بنظام الإيجار المحدد المدة وفقاً لأحكام القانون المدني (إيجار جديد)، وإيرادات الوحدات المفروشة.

ويتحدد وعاء الضريبة على أساس مجموع صافي دخل الممول من كل أو بعض عناصر الايرادات السابقة بعد خصم الشريحة الأولى المعفاة من الضريبة. ويتخذ الإقرار الضريبي الذي يوضح فيه عناصر وعاء الضريبة الشكل التالي :

الإقرار الضريبي على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين

1 – المرتبات وما فى حكمها.	× ×
2 – صافي أرباح (خسائر) النشاط التجاري والصناعي.	× ×
3 – صافي إيراد (خسائر) النشاط المهني أو غير التجاري.	× ×
4 – صافي إيراد الثروة العقارية.	× ×
مجموع صافى الدخل	××
يخصم الشريحة المعفاة	(6500)
الوعاء الخاضع للضريبة	××

ولتوضيح كيفية تحديد وعاء الضريبة على دخل الشخص الطبيعي وحساب الضريبة المستحقة عليه طبقاً للقانون رقم (91) لسنة 2005 نورد المثال المبسط التالي:

مثال: طبيب مصري الجنسية، مقيم بمصر، توافرت عنه البيانات التالية:

1 – يعمل كمدير للإدارة الطبية بإحدى الشركات نظير مرتب شهري قدره 3000 جنيه، وبلغ صافي الإيراد السنوي الخاضع للضريبة بعد استبعاد الإعفاءات والمبالغ غير الخاضعة للضريبة 29000 جنيه.

2 – يملك بمفرده مستشفي بالدقي بلغت إيراداته التي تخص السنة والخاضعة

للضريبة 50000 جنيه، كما بلغت التكاليف التي تخص السنة والمعتمدة ضريبيا 32000 جنيه.

3 – يملك عيادة بلغت إيراداتها المهنية المحصلة فعلاً 30000 جنيه، كما بلغت مصروفاتها المدفوعة فعلاً 18000 جنيه.

5 – يملك مبنى مكون من 3 طوابق يسكن إحداها، ويؤجر الباقي بنظام الإيجار الجديد، وبلغ إجمالي إيراده السنوي الخاضع للضريبة 16000 جنيه.

والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة على دخل الشخص الطبيعي وحساب الضريبة المستحقة على الممول.

الحل

1 – إيراد الممول من عمله بإحدى الشركات يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كمرتبات وما في حكمها.

2 – صافي ربح الممول من المستشفى الذي يملكه يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كإيراد نشاط تجاري وصناعي = 50000 – 32000 = 18000 جنيه.

3 – صافي إيراد الممول من العيادة التي يملكها يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كإيراد مهن حرة = 30000 – 18000 = 12000 جنيه.

4 – صافي إيراد الممول من الثروة العقارية الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يتحدد على أساس 50% من الإيراد السنوي أي يكون الصافي الخاضع للضريبة 8000 جنيه (= 16000 × 50%).

وتظهر تلك الإيرادات في إقرار الممول كالآتي:

إقرار الضريبة على دخل الشخص الطبيعي

1- المرتبات وما في حكمها	29000
2- إيرادات النشاط التجاري والصناعي	18000
3- إيرادات المهن الحرة	12000
4- إيرادات الثروة العقارية	8000
إجمالي الإيرادات الخاضع للضريبة	67000
يخصم الشريحة المعفاه	(6500)
الوعاء الخاضع للضريبة	60500

حساب الضريبة المستحقة:

23500 × 10% = 2350 جنيه

15000 × 15% = 2250 جنيه

22000 × 20% = 4400 جنيه

الضريبة المستحقة 9000 جنيه

هذا ويراعى في حالة تحقق خسائر من النشاط التجاري والصناعي أو المهني أو الثروة العقارية أن يتحدد مجموع صافي الدخل الخاضع للضريبة عن طريق الجمع الجبري لأرباح وخسائر هذه الأنشطة، فيما عدا المرتبات وما في حكمها.

مثال: بفرض أن شخص طبيعي يمتلك مكتب لتقديم الإستشارات الهندسية حقق خلال العام صافي دخل 100 ألف جنيه، كما يمتلك منشأة فردية تمارس نشاط المقاولات حققت صافي خسارة بلغت 90 ألف جنيه، فإن صافي الدخل الخاضع للضريبة =100ألف- 90 ألف = 10000جنيه فقط.

وفي حالة إذا كانت صافي خسائر النشاط التجاري أكبر من صافي دخل النشاط المهني أو العكس يتم الجمع الجبري بينهما وترحل الخسائر المتبقية لسنوات تالية بحد أقصى خمس سنوات تالية (المادة 29)، على أن تخصم من أرباح نفس النشاط.

مثال : ممول يعمل كعضو هيئة تدريس بكلية الطب جامعة القاهرة وبلغ صافي إيراده السنوي من الكلية والخاضع للضريبة 48 ألف جنيه، ويمتلك عيادة

خاصة بلغ صافي دخله السنوي منها 120 ألف جنيه، كما يمتلك مستشفى خاص حققت هذا العام خسائر بلغت 150 ألف جنيه .

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لهذا الممول.

الحل

الأوعية الخاضعة للضريبة:		
المرتبات وما في حكمها		48000
صافي خسائر النشاط التجاري والصناعي (المستشفى).	(15000)	
صافي ايرادات النشاط غير التجاري (العيادة)	120000	
ناتج الجمع الجبري (خسائر) ويرحل للعام التالي، على أن يخصم من أرباح النشاط التجاري والصناعي في العام التالي.	(30000)	
مجموع صافي الدخل الخاضع للضريبة		48000
تخصم الشريحة المعفاه		(6500)
وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين		41500

هـ - اقرار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

حددت المواد (82)، (83)، (84)، (85)، (87) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل توقيت وضوابط تقديم الإقرار الضريبي، وذلك على النحو التالى:

أولاً: توقيت تقديم الإقرار الضريبي:

نصت المادة (82) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل بأن يلتزم الشخص الطبيعي بأن يقدم إقراره الضريبي السنوي على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية (نموذج رقم 27 إقرارات)، وأوضحت المادة (83) من القانون بأن يتم تقديم إقرار الشخص الطبيعي قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها.

ولقد قضت المادة (82) بأن يعفى الممول من تقديم الإقرار في الحالات الآتية:
1 – إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.
2 – إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد فى الشريحة المعفاة بالمادة (8) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته (أي لم يتجاوز صافي إيرادات الثروة العقارية 6500 جنيه).
3 – إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة في المادة (8) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته (أي لا يتجاوز 6500 جنيه).

هذا ونصت المادة (85) بأنه يجوز مد أجل تقديم الإقرار لمدة ستين يوماً تالية لنهاية المهلة القانونية لتقديمه، على أن يتقدم الممول أو من يمثله بطلب مد أجل تقديم الإقرار، قبل نهاية المهلة القانونية لتقديمه بـ خمسة عشر يوماً على الأقل، وذلك دون أن يكون لهذا الامتداد أثر على ميعاد سداد الضريبة ولا ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أي مبلغ لم يسدد.

ثانياً: ضوابط تقديم الإقرار الضريبي :

تتمثل ضوابط تقديم الإقرار في الأحكام التالية:

1 – نصت المادة (83) من القانون بأن يوقع الإقرار من الممول أو من يمثله قانوناً، وإذا أعد الإقرار محاسب مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو ممثله القانوني، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن. وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنوياً.
2 – في حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصي التركة أو المصفي أن يقدم الإقرار الضريبي عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين

يوماً من تاريخ الوفاة وأن يؤدي الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة.

وعلى الممول الذي تنقطع إقامته بمصر، أن يقدم الإقرار الضريبي قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل، ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته.

وعلى الممول الذي يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقفاً كلياً أن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف.

3 - اوجبت المادة (84) من القانون على المصلحة قبول الإقرار الضريبي المنصوص عليه على مسئولية الممول.

4 - اشارت المادة (87) إلى إنه إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهواً أو خطأً في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة، يلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ.

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي.

الباب الثاني

المرتبات وما في حكمها

مقدمة:

تفرض الضريبة على إيرادات العمل التابع، وهو العمل الذي يؤديه العامل لحساب الغير وتحت رقابة هذا الغير وإشرافه، وهو ما يطلق عليه كسب العمل.

ولقد وردت الأحكام الخاصة بفرض الضريبة على المرتبات وما في حكمها في الباب الثاني من الكتاب الثاني من القانون رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته في المواد بدءاً من المادة (9) وإنتهاءاً بالمادة (16)، ووردت الأحكام التنفيذية الخاصة بفرض الضريبة على المرتبات وما في حكمها باللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005 في المواد بدأ من المادة (10) وإنتهاءاً بالمادة (23).

وسوف نتناول في هذا الباب المعالجة المحاسبية لفرض ا لضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على المرتبات وما في حكمها وفقاً للأحكام التشريعية الواردة بالقانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته ولائحته التنفيذية من خلال تناول الفصول التالية:

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة.

الفصل الثاني : الإيرادات المعفاة وغير الخاضعة للضريبة.

الفصل الثالث : كيفية حساب الضريبة وتسويتها.

الفصل الرابع : إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

الفصل الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة

حددت المادة (9) من القانون رقم (91) لسنة 2005 الإيرادات الخاضعة للضريبة حيث نصت هذه المادة على أن:

" تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي:

1 - كل ما يستحق الممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات وسواء كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

2 - ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر.

3 - مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين.

4 - مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية. "

هذا ويوجد بجانب هذه الأحكام الخاصة بتحديد المرتبات وما في حكمها

والخاضعة للضريبة، مجموعة من الأحكام العامة بشأن فرض الضريبة وتحديد الدخل الخاضع لها، من بينها الأحكام التي وردت بالمادة رقم (3) من القانون 91 لسنة 2005، وكذلك ما ورد من أحكام في الكتاب الدوري الصادر من مصلحة الضرائب رقم (1) لسنة 2005. وسوف نتناول هذه الأحكام على النحو التالي:

أولاً: الأحكام العامة:

1 – أخذ القانون الجديد بمبدأي الإقامة ومصدر الدخل لتحديد الإيراد الخاضع للضريبة.

2 – حددت المادة (2) من الأحكام العامة للقانون حالات الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي فيما يلي:

أ – إذا كان له موطن دائم في مصر.

ب – المقيم في مصر مدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو متقطعة خلال أثنى عشر شهراً.

ج – المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخل من خزانة مصرية.

3 – حددت المادة (3) من الأحكام العامة للقانون (91) صور الدخل المحقق من مصدر في مصر والذي يخضع للضريبة من المرتبات وما في حكمها، وذلك في البندين (أ) ، (ب) وهي على النحو التالي :

أ – الدخل من الخدمات التي تؤدي في مصر بما في ذلك المرتبات وما في حكمها.

ب – الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم في مصر ولو أدى العمل في الخارج.

ومن ثم تكون القواعد العامة لفرض الضريبة على المرتبات وما في حكمها طبقاً للقانون الجديد في خصوص الإقامة ومصدر الدخل الخاضع للضريبة قد تحددت فيما يلي:

1 – يخضع الممول الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية (سواء أكانت عامة أو خاصة) للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

2 – يخضع الممول الذي يؤدي مهام وظيفته في مصر ويحصل على دخله من خزانة مصرية أو أجنبية للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

3 – يكون الشخص الأجنبي مقيماً في مصر إذا كان له موطن دائم بها أو إذا كانت إقامته بمصر لمدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو متقطعة خلال أثنى عشر شهراً.

4 – يخضع الممول (المصري أو الأجنبي) للضريبة على المرتبات وما في حكمها على دخله المحقق من مصدر في مصر أو في الخارج طالما يدفعه رب عمل مقيم في مصر. ولا يدخل في وعاء هذه الضريبة الدخل الذي يحصل عليه هذا الممول من مصادر خارج مصر ولا ترتبط بهذا العمل.

هذا وإذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة ، يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة من المصريين أو الأجانب المقيمين وغير المقيمين. فإذا كان مستحق الإيراد غير مقيم فعليه قبل إنقطاع إقامته أن يقدم بياناً بقيمة المبالغ التي حصل عليها والضريبة المستحقة إلى مأمورية الضرائب المختصة (مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة

والإسكندرية). أما إذا كان مستحق الإيراد مقيماً في مصر فعليه أن يقدم إلى المأمورية التي يقع فيها محل إقامته في أول يناير من كل عام بياناً بالمبالغ التي حصل عليها خلال السنة السابقة.

وفي جميع الأحوال يجب تقديم البيان المشار إليه مع الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض، وهو النموذج رقم (5 مرتبات).

ثانياً: الأحكام الخاصة:

وردت الأحكام الخاصة بالضريبة على المرتبات وما في حكمها، في المادة (9) من القانون على النحو التالي:

أ - تسرى الضريبة على كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

ويقصد بالحصص والأنصبة في الأرباح ما يلي:

الحصص: المبالغ التي تدفعها المنشأة أو الشركات للعاملين بها على أساس نسبة معينة من الأرباح كأجر عن عملهم.

الأنصبة: ما يتقاضاه العامل من مبالغ مقابل خدمات يؤديها للشركة أو المنشأة التي تربطه بها علاقة عمل وتبعية.

ب - تفرض الضريبة على المبالغ المستحقة للممول من مصدر أجنبي (حكومة أجنبية أو قطاع خاص أو فرد أجنبي) بشرط أن تكون هذه المبالغ قد استحقت للممول عن أعمال أديت في مصر وذلك كما هو الحال بالنسبة للعاملين بمكاتب التمثيل ومكاتب المنظمات الدولية المسجلة في مصر.

ج – لم يقرر القانون أحكاماً خاصة لعمال اليومية ومن ثم أصبح ما يحصل عليه هؤلاء العمال يخضع لأحكام الضريبة على المرتبات شأنهم شأن باقي العاملين مع تطبيق حدود الإعفاء المقررة قانوناً للعاملين.

د – فرق القانون بين ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة العاديون وما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة مقابل العمل الإداري في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين وكذلك رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات الأموال وفقاً لما يلي:

1 – ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين من مرتبات ومكافآت يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها، أما بالنسبة للأعضاء من المساهمين أو من يمثلونهم فإن ما يحصلون عليه من بدلات أو مكافآت العضوية لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ومن ثم لا تخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

2 – ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرون في شركات الأموال فينبغي أن نفرق بين:

أ – ما يحصل عليه أعضاء مجلس الادارة (المنتدبين) مقابل العمل الاداري، ويخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للممول ضمن وعاء المرتبات وما في حكمها أياً كانت قيمة المبالغ التي يحصلون عليها وأياً كان عددهم.

ب – ما يحصل عليه أعضاء مجلس الادارة (المنتدبين والعاديين) مثلهم مثل بعض من بدلات حضور مجلس الإدارة ومكافأة عضوية المجلس، فلا تخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وتضاف على أرباح الشركة باعتبارها توزيعاً من الأرباح.

تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة:

يمكن تقسيم الإيرادات الخاضعة للضريبة إلى الأنواع الرئيسية التالية :

1 – المرتبات والأجور والمهايا وما في حكمها.
2 – المكافآت.
3 – المزايا النقدية والعينية.

1 – المرتبات والأجور والمهايا وما في حكمها:

تمثل المرتبات والأجور والمهايا المبالغ التي يحصل عليها الموظفون والعمال مقابل قيامهم بالعمل لحساب الغير وتحت أشرافه. ومهما اختلفت تسمية المبالغ التي يحصل عليها الموظفين والعمال فإنها تعتبر عائد للعمل يخضع للضريبة ضمن إيرادات المرتبات، سواء أكان العمل يدويا أو ذهنيا، فنيا أو غير فني. ولقد أضافت المادة (9) من القانون كلمة "وما في حكمها" لكلمة المرتبات والحكمة من ذلك ترجع إلي رغبة المشرع في أن يكون النص شاملا منعا لأي لبس ، وعدم تهرب أي إيرادات من الخضوع للضريبة، أو إفلات أي شخص من المساهمة بنصيبه في الأعباء العامة للدولة، وبذلك يكون النص شاملا لكل ما يمكن وجوده من إيرادات تتخذ شكل المرتب وأن لم تكن في مقابل عمل أو خدمة وعلي أن تكون مقابل مال نقدي وذلك كما هو في حالة الوهبة والبقشيش والعمولة علي المبيعات في المحال التجارية.

وعموما يخضع للضريبة الأجر مهما اختلفت تسمياته ، وتعد من ملحقات الأجر الخاضعة للضريبة أيضاً ما يتقرر للعاملين من أرباح المشروعات التي يعملون بها، والمنح التي تعطي لهم في مناسبات معينة، والعلاوات الدورية التي تصرف لهم زيادة في الأجر الأصلي فيما عدا العلاوة الاجتماعية والإضافية والعلاوات الخاصة المقررة للعاملين بالدولة والقطاع العام بالقانون 101 لسنة 1987 فهي معفاة من الخضوع للضريبة كما سنري فيما بعد.

2 – المكافآت :

ويقصد بالمكافآت المبالغ التي تدفع للعامل أو الموظف علاوة علي المرتب أو الأجر نظير قيامة ببعض الأعمال الإضافية والتي تعتبر مكملة للعمل الأصلي مثال ذلك : مكافآت ساعات العمل الإضافي. كما قد تدفع

المكافآت للعمال والموظفين لتشجيعهم علي العمل وبذل الجهد، مثال ذلك: المكافآت التشجيعية التي تصرف نهاية العام أو كل مدة محددة. والمكافآت التي تدفع للعامل أو الموظف الذي يقوم بالعمل لحساب الغير وتحت أشرافه تخضع للضريبة حكمها في ذلك حكم المرتبات والمهايا والأجور حسب صريح نص المادة (9) من القانون.

وهناك أيضاً العمولات وهي عبارة عن مبالغ تدفع للعاملين لتحفيزهم على زيادة حجم الأداء وتكون العمولات عادة عبارة عن مبالغ تدفع لرجال البيع تحسب على أساس نسبة مئوية من المبيعات بالإضافة إلى مرتبهم الأصلي.

كذلك هناك الحصص والأنصبة في الأرباح ويقصد بها المبالغ التي تدفع للعاملين كأجر عن عملهم في صورة نسبة من الأرباح (ويشار إليها عادة بالحصص) أو المبالغ التي تدفع للعاملين نظير خدمات أدوها للشركة التي تربطهم بها علاقة عمل وتبعية (ويشار إليها بالأنصبة) وتعتبر الحصص والأنصبة جزء من المرتب ومكمل له ومن ثم تخضع للضريبة.

هذا وعلى الرغم من أن الحصص والأنصبة وإن كانت تحسب بنسبة من صافي الربح، إلا أنها تختلف عن نصيب العاملين في الأرباح التي توزعها عليهم الشركة وفقاً لأحكام القانون، فهي معفاة من الخضوع للضريبة على دخل الشخص الطبيعي كما سنرى.

ويجدر الإشارة إلي أنه لا يدخل تحت هذا المسمي المكافآت التي تدفع للعامل أو الموظف عند تركه العمل والتى يطلق عليها إسم مكافأة ترك (أو نهاية) الخدمة. فهذا النوع من المكافآت لا يعتبر إيرادا وإنما يعتبر بمثابة رأس مال للشخص الذي دفعت له، كما أنه لا يتوافر فيها عنصر الدورية ، وبالتالي لا تخضع مثل هذه المكافآت للضريبة . بالإضافة إلى المعاشات طبقاً لنص المادة (12) من القانون، ولا يخضع للضريبة أيضاً مقابل الأجازات طبقاً للكتاب الدوري رقم (1) لسنة 2005 بشأن أحكام تطبيق الضريبة على المرتبات وما في حكمها.

3 – المزايا النقدية والعينية:

قضت المادة (9) من القانون على خضوع المزايا النقدية والعينية بأنواعها للضريبة بالإضافة إلى خضوع المرتبات وما في حكمها.

ولقد نصت المادة (11) من اللائحة التنفيذية للقانون أنه يقصد بالمزايا العينية والنقدية، كل ما يحصل عليه العامل نقداً أو عيناً دون أن يكون عوضاً عن نفقات يتحملها في سبيل أداء عمله، وعلى أن تمثل منفعة شخصية له.

أ – المزايا النقدية:

يقصد بالمزايا النقدية كل ما يحصل عليه الموظف من مبالغ بصفة تبعية نتيجة لارتباطه مع صاحب العمل، سواء كانت هذه المبالغ تصرف بصفة دورية أو عرضية، وسواء دفعها صاحب العمل أو الغير، وسواء أكانت إلزامية أو اختيارية، مثال ذلك مقابل ساعات العمل الإضافية أو ما يطلق عليه الأجر الإضافي، وبدل طبيعة العمل، وحوافز الإنتاج.

ب – المزايا العينية:

يقصد بالمزايا العينية كل ما تقدمه الجهة التي يتبعها الموظف أو العامل من خدمات دون مقابل وذلك بالإضافة إلى مرتبات العاملين أو أجورهم مثال ذلك المسكن، الغذاء، تصاريح السفر، وضع سيارة تحت تصرف العامل وغير ذلك من التصرفات، وتعتبر تلك المزايا جزء من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ولقد حددت المادة (11) من اللائحة التنفيذية قيمة الميزة العينية الداخلة في وعاء الضريبة على أساس القيمة السوقية، على أن تحدد قيمة الميزة العينية للعناصر التالية على الوجه التالي:

1 – سيارات الشركة التي توضع تحت التصرف الشخصي للعامل:

تحدد قيمة الميزة العينية الداخلة في وعاء الضريبة بنسبة 20% من قيمة الوقود والتأمين والصيانة الدورية المتعلقة بهذه السيارات، سواء كانت مملوكة للشركة أو مستأجرة.

مثال: وضعت الشركة تحت تصرف أحد العاملين بها سيارة ملك الشركة وبلغت قيمة الوقود والتأمين والصيانة الدورية الشهرية المتعلقة بهذه السيارة 1200جنيه سنوياً دفعتها الشركة.

الحل

ما يخضع للضريبة كمزية عينية شهرياً = $\frac{1200}{\text{12 شهر}}$ = 100 × 20%=20ج

2 – الهواتف المحمولة:

تحدد قيمة الميزة العينية بنسبة 20% من النفقات المتعلقة بالهاتف على مدار العام.

مثال: سلمت إحدى الشركات موظف يعمل لديها هاتفاً محمولاً كانت قد اشترته بمبلغ 1000 جنيه وذلك لاستعماله في أغراض العمل وأغراضه الخاصة، ولقد بلغت فاتورة الهاتف خلال الشهر 300جنيه.

الحل

ما يخضع للضريبة كمزية عينية شهرياً = 300 × 20% = 60 جنيه.

3 – القروض والسلفيات المقدمة من أصحاب العمل:

في حالة تقديم صاحب العمل قرض للعامل فيما يجاوز إجمالي ما يحصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض بدون عائد أو بعائد يقل عن 7% يتم تحديد قيمة الميزة بنسبة 7% أو بالفرق بين سعر عائد القرض وبين سعر العائد المشار إليه إذا كان سعر عائد القرض

أقل من 7%. فإذا فرض أن أحد العاملين بشركة ما حصل على قرض من شركته بمعدل فائدة سنوية 3%، فيعتبر ميزة تخضع للضريبة 4% من مبلغ القرض، وهو الفرق بين معدل فائدة القرض (3%) ومعدل عائد (7%). ويشمل القرض أي صورة من صوره بما في ذلك المبالغ المدفوعة مقدماً أو الظاهرة في دفاتر وسجلات رب العمل والمحملة على حساب العامل.

مثال: بلغت جملة المبالغ التي حصل عليها موظف يعمل بإحدى الشركات منذ بداية العام (1/1) وحتى (6/30) مبلغ 15000جنيه، وفي (7/1) من نفس العام حصل على القرض بمبلغ 20000 جنيه، وذلك بفرض أنه حصل عليه :

أ – بمعدل فائدة 8% سنويا.

أو ب – بمعدل فائدة 5% سنوياً.

أو ج – بدون فائدة.

الحل

الفرض أ : بالرغم من أن القرض يجاوز إجمالي المبالغ التي حصل عليها الموظف خلال الستة أشهر السابقة لتاريخ حصوله على القرض، إلا أنه لا توجد مزية خاضعة للضريبة لأن سعر الفائدة جاوز معدل الـ 7%.

الفرض ب: طالما أن مبلغ القرض جاوز إجمالي المبالغ التي حصل عليها الموظف خلال الستة أشهر السابقة لتاريخ حصوله على القرض، وكان القرض بمعدل فائدة أقل من معدل الـ7%، فيوجد ميزة خاضعة للضريبة وتحسب على النحو التالي:

المزية الخاضعة للضريبة= 20000 – 15000 = 5000 × 2% = 100 جنيه.

الفرض ج: طالما أن مبلغ القرض جاوز إجمالي المبالغ التي حصل عليها

الموظف خلال الستة أشهر السابقة لتاريخ حصوله على القرض، وكان القرض بدون فائدة، فيوجد ميزة خاضعة للضريبة وتحسب على النحو التالي:

المزية الخاضعة للضريبة =20000− 15000 =5000× 7%=350 جنيه.

4 - وثائق التأمين على حياة العامل أو أسرته أو ممتلكاته:

تحدد قيمة الميزة على أساس ما يتحمله رب العمل من أقساط مدفوعة خلال العام.

5 – أسهم الشركة التي تمنح بقيمة تقل عن القيمة السوقية للسهم:

تحدد قيمة الميزة على أساس الفرق بين القيمة السوقية للسهم في تاريخ الحصول عليه وبين القيمة التي حوسب عليها العامل. فإذا فرض أن أحد الشركات منحت العاملين بها مجموعة من أسهم الشركة بواقع 20 سهم لكل عامل في مقابل 10جنيه للسهم، علماً بأن سعر السهم في سوق الأوراق المالية في تاريخ منح هذه الأسهم بلغ 15جنه. في هذه الحالة يعد ميزة تخضع للضريبة لكل عامل مقدار الفرق في قيمة كل سهم مضروبة في عدد الأسهم أي 100جنيه (20 سهم × 5 جنيه).

هذا ونصت المادة (11) من اللائحة التنفيذية على أنه إذا كان يوجد قيوداً على نقل ملكية الأسهم فإن الميزة لا تتحقق ويستحق عنها الضريبة إلا عند زوال هذه القيود.

سعر الضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها:

طبقاً للمادة (8) من القانون يحدد سعر الضريبة وفقاً للشرائح التالية:

الشريحة الأولى :	6500 جنيه	معفاه
الشريحة الثانية :	أكثر من 6500 جنيه وحتى 30000 جنيه	10%
الشريحة الثالثة :	أكثر من 30000 جنيه وحتى 45000 جنيه	15%
الشريحة الرابعة :	أكثر من 45000 جنيه وحتى 200000 جنيه	20%
الشريحة الخامسة :	أكثر من 200000 جنيه	22,5%

أي أن 6500 جنيه الأولى معفاه.

والـ 23500 جنيه التالية تخضع بسعر 10%.

والـ 15000 جنيه التالية تخضع بسعر 15%.

والـ 155000 جنيه التالية تخضع بسعر 20%.

وما زاد على ذلك يخضع بسعر 22,5%.

هذا ونصت المادة (11) من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته على سعر ضريبة خاص بالنسبة للممول المقيم والذي يحصل على دخل نتيجة عمله في غير جهة عمله الأصلية، حيث كان نصت المادة (11) على *" استثناء من أحكام المادة (٨) من هذا القانون، تسرى الضريبة على جميع المبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر ١٠ ٪ بغير أى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر. وفي جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر طبقا للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون."*

ولقد أوضحت المادة رقم (15) من اللائحة التنفيذية للقانون أنه يقصد بجهة العمل الأصلية الجهة المعين فيها العامل والتي يصرف منها مرتبه الأصلي. وتعد في حكم جهة العمل الأصلية الجهة التي يحصل منها العامل على أكثر من 50% من دخله خلال الفترة الضريبية وتلتزم هذه الجهة بخصم

مبلغ تحت حساب الضريبة من المبالغ التي تصرف للعامل منها وفقاً لأحكام المواد (8)، (10)، (13) من القانون، وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادة (11) من القانون على المرتب المجرد الذي يحصل عليه العامل من الجهة المعين فيها.

وتأسيساً على ما سبق يجب التفرقة بين عدة حالات:

الحالة الأولى: إذا كان العامل ، وحصل من جهة اخرى على مبالغ لا تتجاوز 50% من اجمالي دخله:

في هذه الحالة فإن ما يحصل عليه من الجهة الأخرى يطبق عليه السعر النسبي الثابت والبالغ 10% (وبدون تخفيض).

الحالة الثانية: إذا كان العامل معين في جهة عمل، وحصل من جهة أخرى على أكثر من 50% من اجمالي دخله:

في هذه الحالة فإن دخل الممول من جهة العمل الأخرى تطبق عليه الضريبة وفقاً لأحكام المواد (8) ، (10) ، (13) ويطبق عليه أسعار الضريبة التصاعدية، ويستفيد بإعفاءاته عند محاسبته الضريبية عن دخله من تلك الجهة الأخرى، بينما دخله من جهة عمله الأصلية هو الذي يطبق عليه السعر النسبي الثابت والبالغ 10% (وبدون تخفيض).

الحالة الثالثة: إذا تعددت الجهات الأخرى التي يحصل منها على ما لايجاوز 50% من اجمالي دخله في أي من هذه الجهات، تكون الجهة المعين فيها العامل هي جهة عمله الأصلية، ويتم محاسبته ضريبياً على هذا الأساس.

وهذه الحالة الأخيرة قد تحدث مشكلة في عملية المحاسبة الضريبية، فإذا كانت المعاملة الضريبية الواردة هي للتخيير وليست للترتيب فإن الممول يمكن أن يستخدم ذلك في التخطيط الضريبي وإحداث وفر ضريبي باختيار الجهة التي تطبق السعر النسبي الثابت، والجهة الأخرى التي تطبق الأسعار والشرائح التصاعدية وأحكام المواد (8 ،12،10، 13) من القانون 91 لسنة 2005.

ضريبة الدمغة النسبية:

طبقاً للمادة (79) من القانون رقم (111) لسنة 1980 بإصدار قانون ضريبة الدمغة فإنه تستحق ضريبة دمغة نسبية على ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال – دون القطاع الخاص – من المرتبات والأجور والمكافآت وما في حكمها كالآتي:

* الـ 50 جنيه الأولى معفاة
* أكثر من 50 جنيه وحتى 250 جنيه ستة في الألف
* أكثر من 250 جنيه وحتى 500 جنيه ستة ونصف في الألف
* أكثر من 500 جنيه وحتى 1000 جنيه سبعة في الألف
* أكثر من 1000 جنيه وحتى 5000 جنيه سبعة ونصف في ا لألف
* أكثر من 5000 جنيه وحتى 10000 جنيه ثمانية في الألف
* أكثر من 10000 جنيه تحسب ضريبة دمغة نسبية على قيمة الزيادة بواقع ثلاثة في الألف.

ويتم حساب ضريبة الدمغة طبقاً للائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدمغة بطريقة الطبقات ، ويتحدد السعر على أساس الطبقة التي يقع فيها إجمالي المبالغ المنصرفة للممول.

فلو افترضنا أن موظف بجهة حكومية بلغت المكافأة المنصرفة له 400 جنيه، فحيث إن الـ 400 جنيه تقع في الفئة أكثر من 250 جنيه وحتى 500 جنيه فإن ضريبة الدمغة المستحقة تكون بفئة 6.5 في الألف، وتحسب ضريبة الدمغة المستحقة على النحو التالي:

ضريبة الدمغة المستحقة = 400 – 50 معفاة = 350 × 6,5 في الألف = 2,275 جنيه.

الفصل الثاني

الإيرادات المعفاة وغير الخاضعة للضريبة

هناك العديد من الإعفاءات بالنسبة للإيرادات التي يكون مصدرها المرتبات وما في حكمها، بالإضافة إلى الإيرادات غير الخاضعة للضريبة، والشريحة المعفاة من الخضوع للضريبة والبالغة 5000 جنيه.

وحددت المادتين (12) ، (13) من القانون تلك المبالغ غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها، وهي على النحو التالي:

أولاً : الإيرادات غير الخاضعة للضريبة طبقاً لحكم المادة (12) من القانون رقم (91) لسنة 2005 وتتمثل في الآتي:

1 – المعاشات.

2 – مكافآت نهاية الخدمة : وتجدر الإشارة إلى أنه يقصد بمكافأة نهاية الخدمة غير الخاضعة للضريبة تلك المكافأة التي تحددها النظم المطبقة في الجهة أو الشركة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل. وفي حالة عدم وجود هذه النظم أو وجودها وعدم تنظيمها لهذه المكافأة ، تتحدد مكافأة نهاية الخدمة غير الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام قانون العمل. والمثال التالي يوضح المقصود بمكافأة نهاية الخدمة غير الخاضعة للضريبة.

مثال : أحيل أحد الممولين للتقاعد لبلوغه سن المعاش ، وقامت الشركة التي يعمل بها بصرف مكافأة تقديراً لجهوده غير العادية أثناء فترة عمله بها ، وبلغت هذه المكافأة 20 ألف جنيه ، كما قام بصرف مكافأة نهاية الخدمة المقررة وفقاً للوائح وقوانين العمل وبلغت 25 ألف جنيه.

المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية للمبالغ التي حصل عليها الممول بمناسبة تركه الخدمة وإحالته للتقاعد.

الحل

أ. مبلغ 20 ألف جنيه المكافأة التقديرية التي حصل عليها الممول عن جهوده غير العادية، تعد إيراداً خاضعاً للضريبة.

ب . مبلغ 25 ألف جنيه المكافأة التي حصل عليها الممول والتي ينص على صرفها للعاملين نظم ولوائح العمل المطبقة بمناسبة نهاية الخدمة، لا تخضع للضريبة.

ثانياً: الإيرادات المعفاة من الخضوع للضريبة بقوانين خاصة :

نصت المادة (13) من القانون 91 لسنة 2005 بعدم الإخلال بأي اعفاءات ضريبية وردت في قوانين خاصة، ومن أهم هذه الاعفاءات ما يلي:

1 – العلاوة الاجتماعية والعلاوة الإضافية.

2 – العلاوات الخاصة المضافة للأجر الأساسي.

3 – العلاوات الخاصة غير المضافة للأجر الأساسي (ضمن الأجر المتغير).

4 – البدلات المعفاة بقوانين خاصة.

ثالثًا المبالغ المعفاة من الخضوع للضريبة طبقاً لحكم المادة (13) من القانون رقم (91) لسنة 2005 وتتمثل في الآتي:

1 - الإعفاء الشخصي:

يقضي البند (1) من المادة (13) المعدلة بالقانون 11 لسنة 2013 بأن يعفى:

"مبلغ 7000 جنيه إعفاءاً شخصياً سنوياً للممول"

2 – اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار:

طبقاً للبند (2) من المادة (13) من القانون تعفى من الضريبة:

"اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقا لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها".

ومعني ذلك أن حصة الموظف أو المستخدم في اشتراكات التأمين الاجتماعي والادخار أو اشتراكات أية نظم بديلة معفاة من الخضوع للضريبة ، ومن ثم يجب استبعادها من الإيراد الخاضع للضريبة.

ولقد أوضحت المادة (17) من اللائحة التنفيذية للقانون أن المقصود بالنظم البديلة تلك النظم التي يتم أنشاؤها وفقاً لأحكام القانون رقم (64) لسنة 1980 أو أي من القوانين المصرية.

هذا وتختلف حصة الموظف أو المستخدم في اشتراكات التأمين الاجتماعي والادخار عن الأجر الأساسي عنها عن الأجر المتغير.

أولاً: حصة الموظف في التأمين الاجتماعي والادخار عن الأجر الأساسي:

طبقا للمادة الخامسة من قانون التأمين الاجتماعي رقم 47 لسنة 1984 بقصد بالأجر الأساسي الأتي :

1 – الأجر المنصوص عليه في الجداول المرفقة بنظم التوظيف بالنسبة للعاملين المدنيين بالجهاز الإداري للدولة والهيئات العامة والمؤسسات العامة والوحدات الاقتصادية التابعة لأي من هذه الجهات وغيرها من الوحدات الاقتصادية بالقطاع العام .

2 – الأجر المنصوص عليه بعقد العمل وما يطرأ عليه من علاوات مستبعدا منه العناصر التي تعتبر جزء من الأجر المتغير بالنسبة للعاملين الخاضعين لأحكام قانون العمل والبالغين سن 18 سنة فأكثر وبشرط أن تكون علاقة العمل التي تربط المؤمن عليه بصاحب العمل منتظمة. ويستثني من هذا الشرط عمال المقاولات وعمال الشحن والتفريغ.

وحصة الموظف أو المستخدم في اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار عن الأجر الأساسي والمعفاة من الضريبة هي 14% من الأجر الأساسي وهي عبارة عن :

أ – تأمين شيخوخة وعجز ووفاة.

ب – ادخار ومكافأة.

واعتبارا من أول يوليو سنة 2016 فإن الحد الأقصى للأجر الأساسي والذي يحسب عليه اشتراك التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار 13440 جنيه سنويا (1120 جنيه شهريا)، مع مراعاة أن الزيادة في الأجر الأساسي عن الحد الأقصى المشار إليه تدخل ضمن الأجور المتغيرة التي يحسب عليها اشتراك التأمين.

مثال : بفرض أن الأجر الأساسي لأحد الممولين يبلغ 900 جنيه، والمطلوب حساب اشتراك التأمين الاجتماعي .

اشتراك التأمين الاجتماعي = 900 × 14% = 126 جنيه.

مثال : بفرض أن الأجر الأساسي لأحد الممولين يبلغ 1200 جنيه، والمطلوب حساب اشتراك التأمين الاجتماعي عن هذا الأجر .

اشتراك التأمين الاجتماعي عن الأجر الأساسي (يحسب على الحد الأقصى)=

1120 × 14% = 156,8 جنيه.

الزيادة عن الحد الأقصى والبالغة 80 جنيه تدخل ضمن الأجر المتغير عند حساب اشتراك التأمين على الأجور المتغيرة.

ثانياً: حصة الموظف في التأمين الاجتماعي عن الأجور المتغيرة:

طبقا للمادة الخامسة من قانون التأمين الاجتماعي رقم 47 لسنة 1984 يقصد بالأجر المتغير باقي ما يحصل عليه الموظف أو المستخدم وعلى الأخص ما يلي:

أ - الحوافز.

ب - العمولات.

ج - الوهبة.

د - البدلات: فيما عدا البدلات التي حددها قرار رئيس الوزراء رقم 679 لسنة 1984 والتي لا تعتبر عنصراً من عناصر الاشتراك في قانون التأمين الاجتماعي وهي:

1 - بدل السكن وبدل الملبس وبدل السيارة وغيرها من البدلات التي تصرف مقابل مزايا عينية.

2 - البدلات التي تستحق نتيجة ندب المؤمن عليه داخل جهة عمله الأصلية أو خارجها أو إعارته .

3 - البدلات التي تستحق للمؤمن عليه لمواجهة أعباء المعيشة خارج البلاد.

4 – بدل الانتقال وبدل حضور الجلسات وغيرها من البدلات التي تصرف للمؤمن عليه مقابل ما يتكلفه من أعباء تقتضيها أعباء وظيفته باستثناء بدل التمثيل الذي يدخل ضمن عناصر أجر الاشتراك.

هـ- الأجور الإضافية .

و- التعويض عن الجهود غير العادية.

ز - إعانة غلاء المعيشة .

حـ- العلاوات الاجتماعية والإضافية.

ط- المنح الجماعية .

ى- المكافآت الجماعية.

ك- نصيب المؤمن عليه في الأرباح .

ل- ما زاد عن الحد الأقصى للأجر الأساسي .

وتتمثل الاشتراكات الشهرية التي يتحملها الموظف أو المستخدم عن الأجر المتغير فى 11% تأمين شيخوخة وعجز ووفاة.

وفي 1/7/ 1992 صدر قرار وزير التأمينات الاجتماعية رقم 53 لسنة 1992 والذي يقضى بحساب اشتراك التأمين الاجتماعي عن كامل عناصر الأجر المتغير بحد أقصي أصبح مقداره منذ 1 / 1/ 2016 مبلغ 25320 جنيه سنويا (2110جنيه شهريا).

مثال: بفرض أن ممول يحصل بجانب مرتبه الأساسي على حوافز تبلغ 1000 جنيه ، وبدل طبيعة عمل 500 جنيه ، وبدل وجبة 250 جنيه، والمطلوب حساب اشتراك التأمين الاجتماعي عن هذه الأجور.

الحل:

الأجور المتغيرة التي تدخل في حساب اشتراك التأمين الاجتماعي =

الحوافز 1000 جنيه + بدل طبيعة العمل 500 = 1500 جنيه.

اشتراك التأمين الاجتماعي = 1500 × 11% = 165 جنيه.

مثال: بفرض أن ممول يحصل بجانب مرتبه الأساسي على حوافز تبلغ 1500 جنيه ، وبدل طبيعة عمل 500 جنيه ، وعلاوة اجتماعية 250 جنيه، والمطلوب حساب اشتراك التأمين الاجتماعي عن هذه الأجور.

الحل

الأجور التي تدخل في حساب اشتراك التأمين الاجتماعي =

الحوافز1500 + بدل طبيعة العمل500+علاوة اجتماعية250=2250 جنيه.

اشتراك التأمين الاجتماعي عن الاجور المتغيرة (يحسب على الحد الأقصى)

= 2110 × 11% = 232,1 جنيه.

وما يجب ملاحظته هنا أن العلاوة الخاصة عند منحها تعتبر من عناصر الأجر المتغير عند حساب اشتراك التامين الاجتماعي، وعند ضم جزء منها للأجر الأساسي يحسب اشتراك التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار بنسبة 14% عن هذا الأجر الأساسي شاملاً ذلك الجزء من العلاوة الخاصة المنضم له، مع مراعاة أن العلاوة الخاصة المقررة على الرغم من أنها تدخل في حساب اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار إلا أنها معفاة من الخضوع للضريبة شأنها في ذلك شأن العلاوات الاجتماعية والإضافية كما سبق أن بينا، وذلك فيما عدا العلاوة الخاصة التي منحت بموجب القانون 42 لسنة 2014 وما تلاها، حيث لم يقرر اعفاؤها، وبالتالي تخضع هذه العلاوات للضريبة.

خلاصة القول فإنه تحسب اشترا كات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار المعفاة من الضريبة كالأتي:

- 14% من الأجر الأساسي بما فيه العلاوات الدورية والعلاوات الخاصة المضافة للأجر الأساسي بحد أقصى 13440سنويا (1120 جنيه شهريا) وذلك بدءاً من أول يوليو 2016.
- 11% من كامل عناصر الأجر المتغير التي تتضمن الحوافز، العلاوات، الوهبة، البدلات ، الأجور الإضافية ، التعويض عن جهود غير عادية، إعانة غلاء المعيشة، العلاوة الاجتماعية الإضافية، المنح الجماعية، المكافآت

الجماعية، نصيب المؤمن عليه في الأرباح، ما زاد عن الحد الأقصى للأجر الأساسي، العلاوات الخاصة عدا العلاوة المضافة للأجر الأساسي وذلك كله بحد أقصى لعناصر الأجر المتغير قدره 25320 جنيه سنويا (2110 جنيه شهريا) وذلك أعتباراً من أول يناير 2016 .

3 – اشتراكات العاملين في صندوق التأمين الخاصة:

يقضي البند (3) من المادة (13) من القانون على أن يعفى من الضريبة:

" اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام القانون رقم (54) لسنة 1975".

والحكمة من ذلك الإعفاء ترجع إلى الرغبة في تشجيع المنشآت على إنشاء صناديق تأمين خاصة بموظفيها.

4 – أقساط التامين على الحياة والتأمين الصحي:

يقضي البند (4) من المادة (13) من القانون 91 لسنة 2005 والمعدل بالقانون 53 لسنة 2013، على أن يعفى من الضريبة:

"أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر وأية أقساط تامين لاستحقاق المعاش"

ويشترط بالنسبة للحالتين (3) ، (4) ألا تزيد جملة ما يعفى للممول من 15% من صافي الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الأقساط والاشتراكات من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (6) من هذا القانون. ويشترط لإعفاء أقساط التامين على حياة الموظف أو العامل من الخضوع للضريبة:

1 – أن يكون التأمين على حياة الموظف أو العامل لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر.

2 – أن يكون التأمين في شركة مسجلة لدى الهيئة المصرية العامة للرقابة على التأمين (المندمجة حالياً في هيئة الرقابة المالية).

3 – ألا يتجاوز قسط التأمين على الحياة أو الاشتراك في صناديق التأمين الخاصة عن 15% من صافي الإيراد أو 10000 جنيه سنوياً أيهما أقل.

4 – ألا يكون قد سبق خصم ذات الأقساط والاشتراكات من أي إيرادات أخرى من المنصوص عليها في المادة (6) من هذا القانون.

وتحسب نسبة الـ 15% من صافي الإيراد كالآتي:

– **الأجر الأساسي** الشهري مضافاً إليه العلاوات الدورية ومستبعداً منه العلاوات المعفاة (العلاوات الاجتماعية والإضافية والخاصة المضافة للأجر الأساسى)	××	
– **الأجر المتغير** الشهري مستبعداً منه العلاوات الخاصة غير المضافة للأجر الأساسى والبدلات المعفاة بقوانين خاصة	××	
إجمالى الأجر الأساسى والمتغير الشهري		×××
يخصم منه:		
المبالغ المعفاة من الخضوع للضريبة طبقاً للمادة (13) بند (1): الإعفاء الشخصى	××	
بند (2) اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار (عن الأجر الأساسى والأجر المتغير)	××	
إجمالى البند (1) ، (2)		×××
صافي الإيراد الشهري المؤقت (والذي يحسب على أساسه مقدار نسبة الـ15%).		×××

ويتم تحديد جملة ما يعفى للممول في وعاء المرتبات والأجور من اشتراكات صناديق التأمين الخاصة، واقساط التأمين على الحياة والتامين الصحي، على النحو التالي:

المبالغ المدفوعة	أو 15% من صافي الايراد المؤقت	أو 10000 جنيه سنوياً
أيهم أقل		

مثال: بفرض ان لدينا ممول يعمل كموظف في أحد الجهات، ويستقطع من مرتبه اشتراك صندوق الزمالة للعاملين بالجهة والذي يبلغ سنوياً 3000 جنيه،

كما عقد وثيقة تامين على حياته يبلغ قسطها السنوي 5000 جنيه .

هذا وتبين أن صافي الايراد السنوي الخاضع للضريبة بعد استبعاد المبالغ المعفاة بقوانين خاصة والاعفاء الشخصي المنصوص عليه في البند (1) من المادة (13) ، واعفاء اشتراكات التأمين الاجتماعي، يبلغ 48 ألف جنيه .

المطلوب : تحديد مقدار الاعفاء الذي يستفيد به الممول عن اشتراك صندوق الزمالة، وأقساط التأمين على حياته .

الحل

اجمالي المبالغ المدفوعة	15% من صافي الإيراد	الحد القصى
3000 +5000= 8000 جنيه	48000 × 15% = 7200 جنيه	10000 جنيه
ايهم أقل		
	√	

∴ ما يخصم من ايراد المرتبات كأعفاء عن اشتراك صندوق الزمالة، وأقساط التأمين على حياة الممول يكون 7200 جنيه وهي تمثل 15% من صافي الايراد .

مثال آخر : بفرض في المثال السابق أن صافي الايراد يبلغ 60000 جنيه، والمطلوب : تحديد مقدار الاعفاء الذي يستفيد به الممول عن اشتراك صندوق الزمالة، وأقساط التأمين على حياته.

اجمالي المبالغ المدفوعة	15% من صافي الإيراد	الحد القصى
3000 + 5000 = 8000 جنيه	60000 × 15% = 9000 جنيه	10000 جنيه
ايهم أقل		
√		

∴ ما يخصم من ايراد المرتبات كأعفاء عن اشتراك صندوق الزمالة ، وأقساط

التأمين على حياة الممول يكون 8000 جنيه وهي تمثل اجمالي المبالغ. المدفوعة فعلاً.

5 – المزايا العينية الجماعية:

قضى البند (5) من المادة رقم (13) على إعفاء المزايا العينية الجماعية التالية من الخضوع للضريبة:

أ – الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.

ب – النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة.

ج – الرعاية الصحية.

د – الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.

هـ– المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.

ولا يشترط أن تكون المزايا العينية لجميع العاملين بل يمكن أن تكون لفئة منهم دون باقي العاملين وحسب طبيعة العمل التي تقتضي صرف هذه الميزة، مع مراعاة أن التكاليف الفعلية التي يتطلبها بالضرورة أداء العامل لوظيفته لا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

كذلك أشارت المادة (19) من اللائحة التنفيذية للقانون أنه يشترط لتمتع المزايا العينية الجماعية بالإعفاء من الضريبة ما يلي:

أ – أن تكون الوجبة الغذائية في موقع العمل.

ب – أن يكون النقل الجماعي لجميع العاملين أو لفئة منهم، في وسائل نقل جماعية سواء كانت السيارة مملوكة أو مستأجرة.

ج – أن يكون المسكن مملوكاً لرب العمل أو مستأجراً من الغير وتستلزمه طبيعة العمل.

6 – حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون:

طبقاً للبند (6) من المادة (13) يعفى من الخضوع للضريبة حصة العاملين من الأرباح التي توزعها الشركات طبقاً لقانون الشركات، باعتبارها جزء من أرباح الشركة وتخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة على الشركة، وتعفى من الخضوع للضريبة للعاملين منعاً للأزدواج الضريبي. هذا وفي حالة إذا حققت الشركة خسائر، وقامت إدارة الشركة للمحافظة على مستوى دخول العاملين بها بصرف مبالغ تحت مسمى أرباح، تعد هذه المبالغ بمثابة مكافآت للعاملين وتخضع للضريبة على المرتبات.

7 – ما يحصل عليه أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي:

طبقاً للبند (7) من المادة (13) يعفى من الخضوع للضريبة ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.

ويلخص الجدول التالي الإيرادات الخاضعة والإيرادات غير الخاضعة والمعفاة من الضريبة.

الإيرادات الخاضعة للضريبة	الإيرادات غير الخاضعة والمعفاة من الضريبة
أولاً: المرتبات وما في حكمها: * المرتبات، الأجور، المهايا. * ما في حكم المرتبات من هبه، بقشيش، عمولة مبيعات. * المنح التي تصرف للعاملين في مناسبات خاصة. * العلاوات الدورية.	* العلاوة الاجتماعية والعلاوة الإضافية. * العلاوات الخاصة المقررة للعاملين بالقانون (101) لسنة 1987 وما تلاه، المضافة وغير المضافة للأجر الأساسي، فيما عدا العلاوة الممنوحة بالقانون 42 لسنة 2014. * حصة العاملين فى الأرباح.
ثانياً: المكافآت: * المكافآت التشجيعية.	* مكافأة ترك الخدمة. * المعاشات.

* العمولات.	* مقابل الأجازات.
ثالثاً: المزايا النقدية: * كل المزايا النقدية التي تمنح للعاملين بأنواعها مثال ذلك الأجر الإضافي، بدل طبيعة العمل، حوافز الإنتاج.	* فيما عدا المبالغ التي يحصل عليها الموظف مقابل تكاليف فعلية يتطلبها أداء العمل. * وفيما عدا البدلات المعفاة بقوانين خاصة مثل بدل الجامعة الذي يتقاضاه أعضاء هيئة التدريس بالجامعات.
رابعاً: المزايا العينية: * كل المزايا العينية بأنواعها. كما يخضع للضريبة 20% من قيمة الوقود والتأمين والصيانة للسيارات التي توضع تحت تصرف العاملين و20% من الهاتف المحمول. كذلك يخضع للضريبة عائد القروض التي يحصل عليها العاملين والتي تقل عن 7% من قيمة القرض والأسهم التي تمنح للعاملين بأقل من قيمتها السوقية.	* فيما عدا المزايا العينية الجماعية المقررة في المادة (13) من القانون وهي: 1- الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين. 2- النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة. 3- الرعاية الصحية. 4- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل. 5- المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.

الباب الثاني

إيرادات النشاط التجاري والصناعي للأشخاص الطبيعيين

مقدمة:

تعد الأنشطة التجارية والصناعية من أهم الأنشطة التي تدخل في إطار دخل الأشخاص الطبيعيين بصورة خاصة، وفي إطار الضرائب المباشرة بصورة عامة، ولذلك يحاول المشرع دائماً أن يوسع من نطاق فرض الضريبة على مثل هذه الأنشطة. وسوف نتناول في هذا الباب المهن والأنشطة التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وشروط خضوعها للضريبة، وكيفية تحديد الربح الخاضع للضريبة وكذلك الإعفاءات المرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي، في الفصول التالية :

الفصل الأول: شروط خضوع الأنشطة التجارية والصناعية للضريبة.

الفصل الثاني : أنواع المهن والأنشطة التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة.

الفصل الثالث: تحديد الربح الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين من إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

الفصل الرابع: الإعفاءات المرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي.

الفصل الأول

شروط خضوع الأنشطة التجارية والصناعيةللضريبة

حدد المشرع شروط عامة لخضوع النشاط التجاري أو الصناعي للضريبة يتفق الفقه المالي على ضرورة توافرها حتى تخضع تلك الأنشطة للضريبة، وتتمثل هذه الشروط في :

أولاً : أن يمارس الممول نشاطه التجاري والصناعي على نحو مستقل ولحسابه الخاص: حيث يجب أن تنتفي أي صفة تبعية للممول وإلا اعتبر الإيراد الناتج راتباً أو أجراً يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

وقد أكد المشرع على هذا الشرط في أكثر من موضع بالقانون. ففي المادة (19) يقرر المشرع بأن هـ تسري الضريبة على أرباح المنشآت التجارية والصناعية (بند 1) ، وعلى أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة (بند 2)، وعلى الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة (بند 4)، وعلى من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها (بند 7). وتؤكد نصوص البنود السابقة ضرورة أن يعمل الممول لحساب نفسه وليس لحساب الغير .

ثانياً : أن يزاول الشخص المهنة أو النشاط بصورة معتادة: حيث يجب أن يزاول الممول النشاط على سبيل التكرار والأعتياد أي الأحتراف في ممارسته لنشاطه، ولا يشترط أن يكون هذا التكرار أو الأعتياد خلال نفس الفترة الضريبية، فالأمر يتوقف على طبيعة النشاط ، فمثلاً في نشاط المقاولات قد يتطلب تنفيذ مقاولة واحدة أكثر من فترة ضريبية . ألا أنه يخرج عن نطاق

فرض الضريبة العمليات العارضة، وأن كان المشرع قد اخضع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة، ولكن ذلك مشروط بأن تكون تلك الصفقة بنية الكسب أو تحقيق الربح.

ثالثاً : يجب أن يمارس النشاط من أجل تحقيق الربح: _فالمشرع حرص دائماً على النص أن يكون الهدف من مزاولة النشاط هو تحقيق الربح . فنجد أنه في حالة إخضاع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة، فبالرغم من أن المشرع أغفل بالنسبة لها شرط الأحتراف، إلا أنه أكد على توافر نية الكسب، حيث اوضحت المادة رقم (25) من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 على أن يكون الشراء بغرض البيع. وبالتالي ففي حالة الأنشطة التي لا تسعى إلى تحقيق الربح مثل الأنشطة الاجتماعية أو الثقافية أو الدينية فهي لا تخضع للضريبة.

رابعاً : أن يمارس الممول نشاطه من خلال منشأة فردية: حيث أخضع المشرع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أرباح الأنشطة التجارية والصناعية التي يتم ممارساتها من خلال منشأة فردية ، بينما في حالة إذا تمت ممارسة هذه الأنشطة من خلال شركة (أموال أو أشخاص) فتخضع أرباح تلك الشركات للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية والتي فرضت في الكتاب الثالث من القانون 91 لسنة 2005.

خامساً : تحقق الإيراد داخل أو خارج مصر (مبدأ عالمية الضريبة): _أخذ المشرع بالنسبة للأنشطة التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بمبدأ عالمية الضريبة بمعنى أن يكون الدخل قد تحقق في مصر أو خارجها ، حيث نصت المادة رقم (6) من القانون 91 لسنة 2005 على أن *"تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر أو خارجها إذا كانت*

مصر مركزا لنشاطه التجارى أو الصناعى أو المهنى" .

ويتضح من نص المادة رقم (6) تطبيق مبدأ عالمية الضريبة حيث يتسع نطاق فرض الضريبة على الدخل المحقق في الخارج ، متى كانت مصر مركزاً لنشاط الممول . وتتمثل المشكلات التطبيقية لفرض الضريبة وفقاً لنطاقها العالمي للشخص الطبيعي المقيم ، في المشكلات الآتية:

أ – ضرورة أن يكون مركز نشاط الممول في مصر ، مما يترتب عن ذلك ما يلي:

أ/1 – إذا لم يكن للشخص الطبيعي نشاطاً تجارياً أو صناعياً في مصر، وتحقق له دخل عن نشاط تجاري أو صناعي في الخارج، فلا تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المصرية على هذا الدخل.

مثال: شخص طبيعي مصري الجنسية ومقيم في مصر، ويعمل كموظف في أحد الشركات بدولة الامارات العربية المتحدة، ولقد أتم أثناء اقامته بدولة الامارات بعقد صفقة تجارية باستيراد مجموعة سلع من الهند وبيعها في إمارة دبي، وحقق من ذلك دخل بلغت قيمته الصافية 50 ألف درهم أماراتي.

في هذا المثال لا يوجد مجال لفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر ، لأن ليس للممول نشاطاً تجارياً في مصر.

أ/2 – إذا كان للشخص الطبيعي نشاطاً تجارياً او صناعياً في مصر ، وتحقق له دخل من نشاط تجاري أو صناعي في الخارج مستقل عن نشاطه في مصر، فلا تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المصرية على هذا الدخل.

مثال: شخص طبيعي مقيم في مصر، ويمتلك فيها منشأة فردية تعمل في مجال تقسيم أراضي البناء، ولقد قام هو وشريك سعودي بتأسيس شركة بالمملكة العربية السعودية تعمل في مجال تقسيم وتمهيد وإعداد الأراضي للبناء

عليها، ويعتبر الممول في هذه الشركة شريك بالخبرة نظراً لخبرته في هذا المجال. ولقد بلغ نصيبه في أرباح هذه الشركة مليون ريال سعودي .

في هذا المثال لا مجال لفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المصرية على أرباح الممول من الشركة بالمملكة العربية السعودية، لأن هذه الأرباح تحققت من نشاط مستقل عن نشاط المنشأة الفردية المملوكة للممول في مصر، حيث أن هذه المنشأة الفردية ليست مركزاً لنشاطه الذي يزاوله في الخارج.

أ/3 – إذا كان للشخص الطبيعي نشاطاً تجارياً او صناعياً في مصر ، وحقق من هذا النشاط دخل من خارج مصر، في هذه الحالة تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المصرية.

مثال: شخص طبيعي مقيم في مصر، ويمتلك بها منشأة فردية تعمل في مجال صناعة بلاط السيراميك، وله فرع لمنشأته بدولة أجنبية، حقق أرباح عن الفترة الضريبية بلغت 50 ألف دولار أمريكي.

في هذا المثال تخضع أرباح هذا الفرع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لتعديل القانون (53) لسنة 2014 ، وذلك لأن أرباح الفرع تحققت للممول في الخارج عن نشاط مركزه في مصر.

<u>ب – يخضع للضريبة أرباح الممول المحققة في الخارج:</u> حيث نصت المادة (17) على أن ما يخضع للضريبة أرباح النشاط التجاري والصناعي. وتتحدد الأرباح على أساس الإيرادات المحققة في الداخل أو الخارج بعد خصم التكاليف الواجبة الخصم.

ولقد حددت المادة (22) من القانون 91 لسنة 2005 الشروط الخاصة بالتكاليف الواجبة الخصم، وتتمثل في :

١ –أن تكون مرتبطة بالنشاط التجارى أو الصناعى للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.

٢ –أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.

يراعى عند حساب الضريبة المستحقة السداد، استنزال الضريبة المسددة في الخارج، وذلك في حدود الضريبة المحسوبة على الإيرادات المحققة في الخارج، ويتم مقارنة الضريبة المدفوعة في الخارج مع الضريبة المحسوبة على هذه الايرادات ويستنزل أيهما أقل.

وهنا تقابلنا مشكلة حساب الضريبة المحسوبة، والتي ترك قانون الضريبة على الدخل آلية تحديدها للائحة التنفيذية ، والتي أوضحت في المادة (52 مكرراً 5) والمضافة بالقرار الوزاري رقم 172 لسنة 2015 أن تتحدد الضريبة المحسوبة وفقاً لما يلي:

اجمالي الايرادات الخارجية الخاضعة للضريبة × الضريبة المستحقة المدرة في اقرار الممول

اجمالي ايرادات نشاط الممول

مثال : شخص طبيعي مقيم في مصر يمارس بها نشاطاً تجارياً ، بلغت اجمالي ايراداته من نشاطه التجاري 1,5 مليون جنيه شاملة ما يعادل 150 ألف جنيه ايرادات تحققت له عن نشاطه التجاري في دولة أجنبية، سدد عنها ضريبة دخل الدولة الأجنبية بلغت ما يعادل 30 ألف جنيه. هذا وبلغ صافي ربحه الخاضع للضريبة عن نشاطه التجاري في هذا العام 450 ألف جنيه.

المطلوب : حساب الضريبة الواجب عليه سددها عن أرباحه الضريبية .

الحل

أولاً: حساب الضريبة المستحقة على أرباح الممول بالأسعار المحددة قانوناً على النحو التالي:

6500 جنيه الأولى	معفاة
23500 جنيه التالية × 10%	2350 جنيه
15000 جنيه التالية × 15%	2250 جنيه
155000 جنيه التالية × 20%	31000 جنيه
250000 جنيه الباقية × 22,5%	56250 جنيه
الضريبة المستحقة	91850 جنيه

ثانياً : تحديد نسبة الايرادات المحققة في الخارج من اجمالي ايرادات النشاط:

حددت المادة (52 مكرراً 5) من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005، كيفية حساب الضريبة المحسوبة على النحو التالي:

نسبة الايرادات المحققة في الخارج = (150000 جنيه / 1500000 جنيه) × 100 = 10 %

ثالثاً : حساب الضريبة المحسوبة: وتتحدد على النحو التالي:

الضريبة المحسوبة= الضريبة المستحقة × نسبة الايرادات الخارجية

= 91850× 10% = 9185 جنيه

رابعاً: تحديد الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الواجب على الممول سددها :

الضريبة المستحقة على أرباح الممول	91850 جنيه
يستنزل منها:	
الضريبة المدفوعة في الخارج 30000 جنيه أو الضريبة المحسوبة على الأرباح المحققة في الخارج 9185 جنيه أيهما أقل.	(9185) جنيه
الضريبة المستحق على الممول سددها	82665 جنيه

مثال آخر: بفرض في المثال السابق أن الضريبة المدفوعة في الخارج بلغت 9000 جنيه.

فالمطلوب: حساب الضريبة الواجب على الممول سددها عن أرباحه الضريبية.

الحل

تتحدد الضريبة الواجب على الممول سددها في هذه الحالة على النحو التالي:

الضريبة المستحقة على أرباح الممول	91850 جنيه
يستنزل منها:	
الضريبة المدفوعة في الخارج 9000 جنيه أو الضريبة المحسوبة على الأرباح المحققة في الخارج 9185 جنيه أيهما أقل	(9000) جنيه
الضريبة المستحق على الممول سددها	82850 جنيه

الفصل الثاني
المهن والأنشطة التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة

تناول المشرع في المادة (19) من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته الأنشطة التجارية والصناعية التي تدخل ضمن وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والتي يمارسها الممول من خلال منشأة فردية، وتتمثل في:

1 - أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول.

2 - أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة.

3 - الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة في تطبيق أحكام هذا البند.

4 - الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.

5 - الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجاري أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.

6 - أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة.

7 - الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

8 - الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها.

9 - أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً وحظائر تربية الدواب، وحظائر تربية المواشي وتسمينها فيما جاوز عشرين رأساً ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية.

10- أرباح الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها.

11- العقود طويلة الاجل ، حيث اضاف المشرع الى الانشطة التجارية والصناعية التى تدخل فى وعاء الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين فى المادة (21) من القانون 91 لسنة 2005 العقود طويلة الاجل بنسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية .

وفيما يلي الشروط التفصيلية المتعلقة بخضوع هذه الأنشطة والعمليات للضريبة.

1 – أرباح المنشآت التجارية والصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول:

هناك ثلاثة شروط أساسيه بشأن إدراج الأرباح الناتجة عن النشاط التجاري أو الصناعي ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين هي :

1- أن يكون هناك منشأة.
2- أن تكون المنشأة مشتغلة فى مصر.
3- أن تكون المنشأة متخذة شكل منشأة فردية.

الشرط الأول أن تكون هناك منشأة:

لتفسير عبارة منشأة الواردة بالقانون هناك اتجاهان :

الاتجاه الأول :

وهو الاتجاه القديم فى الفقه ويرى ضرورة وجود منشأة ذات كيان مادي ملموس الأركان يتم من خلالها مزاولة النشاط فى مصر ، مثال ذلك وجود محل ، مكتب ؛ مخزن أو غيرها من الأماكن الثابتة المخصصة لمزاولة أنشطة تجارية وصناعية ، وقد أستند أصحاب هذا الاتجاه الى عدة اعتبارات أبرزها :

1- إن هذا الاتجاه أخذت به نماذج الاتفاقيات الضريبية التى أصدرتها عصبة الأمم لعلاج مشكلة الازدواج الدولي، حيث نصت هذه النماذج

على أن الأرباح التى يحققها شخص تابع لدولة ما من مزاولة أنشطة تجارية أو صناعية فى دولة أخرى فان هذه الدولة الأخرى لا تستطيع أن تفرض ضرائبها على هذه الأرباح إلا إذا تم مزاولة النشاط من خلال منشأة دائمة.

2- صدور كثير من الأحكام من محاكم مصرية تؤيد عدم خضوع الأرباح التى يحققها الأجانب نتيجة مزاولة أنشطة تجارية أو صناعية فى مصر للضريبة المصرية إلا إذا كانوا يملكون منشآت دائمة.

الاتجاه الثانى :

وهو الاتجاه الأحدث نسبيا فهو يعارض وجود منشأة ذات كيان مادي ملموس الأركان حتى يتم إخضاع الربح للضريبة، حيث يكتفي بمجرد مزاولة النشاط على سبيل الاعتياد ، أى ممارسة النشاط فى مصر بشكل دائم على سبيل الاحتراف، إذ أن وجود منشأة مكانية أو عدم وجودها لا أهمية له فى جواز فرض الضريبة ، وان كان وجودها له قيمته الاستدلالية على ممارسة النشاط على وجه الاعتياد. ويرى أصحاب هذا الاتجاه أنه يكون هناك منشأة مشتغلة فى مصر فى حالتين:

1- حالة وجود منشأة مكانية فى مصر يتم خلالها ممارسة النشاط ، مثال ذلك وجود مصنع ، محل ، متجر، مخزن، مكتب بيع أو فرع تابع لمنشأة كائنة خارج مصر.

2- مجرد ممارسة نشاطا تجاريا أو صناعيا فى مصر على وجه الاعتياد حتى فى حالة عدم وجود منشأة مكانية.

هذا ولقد أخذ القانون 91 لسنة 2005 في المادة (1) بالاتجاه الثاني حيث عرف المشروع بأنه الكيان الاقتصادي الذي يزاول النشاط الأصلي في مصر أو المنشأة الدائمة في مصر التابعة لكيان اقتصادي في الخارج.

الشرط الثالث : أن تأخذ المنشأة شكل منشاة فردية:

حيث تدخل الإيرادات الناتجة عن الأنشطة التجارية الصناعية ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إذا تحققت بواسطة منشأة فردية. أما إذا تحققت هذه الإيرادات بواسطة شركة أشخاص أو أموال فإنها تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية والتي ضمها الكتاب الثالث من القانون (91) لسنة 2005.

2 – أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة:

يقصد بأصحاب الحرف أو الحرفيين الأشخاص الذين يمارسون أعمالا أو أنشطة مستقلة يعتمدون فيها أساسا على مهارتهم الخاصة ولحساب أنفسهم دون الاعتماد بشكل مكثف على رأس المال. وغالبا ما يكون عملهم يدويا وأن كانوا يعتمدون على بعض الآلات البسيطة ومن أمثلة هؤلاء الحرفيين النجار، الحداد، النقاش ، المكواء .... الخ.

ويمكن القول أن المصدر الأساسي للإيراد الذى يحصل عليه الحرفي هو العمل وان الاعتماد على رأس المال كمصدر للدخل اعتماد ضئيل بل يكاد يكون معدوما فى كثير من الأحيان ، ومن ثم فانه كان يجب ان تخضع أرباح هؤلاء للضريبة ضمن إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية، إلا أن المشرع أخضعهم للضريبة ضمن إيرادات النشاط التجاري والصناعي نتيجة للظروف التى كانت سائدة فى السبعينات وأدت إلى مغالاة هؤلاء الحرفيين فى أسعار الخدمات التى يقدمونها .

هذا ونصت المادة (18) من القانون على أن يقوم وزير المالية بإصدار قواعد وأسس للمحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباح مثل هؤلاء الحرفيين وأصحاب الأنشطة الصغيرة، وبما يتفق مع طبيعتها وتيسير أسلوب معاملاتها الضريبية.

3 – الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة:

بينت المادة (25) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (91) لسنة 2005 القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة حيث ذكرت أنه تعد صفقة واحدة كل شراء يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غيرمشتراة للاستعمال الشخصي ، بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجارى أوصناعى، وأن يتم البيع خلال فترة اثني عشر شهرًا من تاريخ الشراء.

من هنا يتضح أنه يجب توافر ثلاثة شروط لخضوع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين هي :

أ . أن يكون بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراة للإستعمال الشخصي قد تم بواسطة ممول مقيم في مصر.

ب . أن تكون الصفقة بغرض تجاري أو صناعي .

ج . أن يتم البيع خلال إثنى عشر شهراً من تاريخ الشراء .

4 – الأرباح التي تحققها السماسرة والوكلاء بالعمولة:

وهي كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.

ويتضح من هذا البند ما يلي:

1 – تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن أعمال الوساطة على الشراء والبيع والتأجير دون أي نوع آخر من أنواع العقود.

2 – يشمل البيع أو التأجير أو الشراء أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.

ومفهوم الوساطة طبقاً لهذا النص هو التقريب بين البائع والمشتري أو المؤجر والمستأجر ، والسمسار لا يبرم العقد باسمه أما الوكيل بالعمولة فيمكن أن يحل مكان أحدهما أو يبرم العقد باسمه نظير عمولة، ويعتبر من أعمال الوكالة أيضاً وكلاء التأمين والممثلون التجاريون الذين يعملون لحساب بعض

الشركات وينوبون عنها في إبرام الصفقات وإدارة الأعمال التجارية دون أن يرتبط معها بعقد عمل يكون له كامل الحرية في أداء العمل.

أما شروط خضوع هؤلاء الأشخاص للضريبة فتتلخص في:

أ – تسري الضريبة في حالة ما إذا كان العمل يتم أداءه بشكل فردي.

ب – تسري الضريبة على صافي الأرباح أي الإيرادات بعد أن يستبعد منها كافة التكاليف التي يتحملها الوكيل أو الوسيط.

5 – أرباح تأجير المحلات والآلات:

وهي الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجاري أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية – كما تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.

ولقد أخضع المشرع هذه الأرباح للضريبة ضمن النشاط التجاري والصناعي باعتبارها منشآت أعدها أصحابها ومؤجرة لخدمة أغراض تجارية أو صناعية وخرجت بذلك الإعداد من نطاق الاستغلال العادي إلى نطاق المضاربة والربح، وذلك مثل حالة تأجير محلات أو مساحات داخل المجمعات التجارية والتي يطلق عليها مصطلح (مول).

6 – أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة:

يعد من الأعمال التجارية وفقاً لأحكام المادة الثانية من القانون التجاري "كل مقاولة وعمل متعلق بالمصنوعات أو التجارة أو العمولة أو النقل براً أو بحراً. وتأسيساً على ذلك تعد الأرباح المحققة من نشاط النقل البري والبحري وسواء كان نقل ركاب أو بضائع، هي أرباح ناتجة من أعمال تجارية ، ووفقاً للمبدأ العام تخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أياً كانت الوسيلة المستخدمة.

مما تقدم فإن كافة أنشطة النقل سواء كان برياً أو جوياً أو بحرياً أو نهرياً، تخضع أرباحها للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، متى كان الممول يزاول هذا النشاط بصورة فردية.

7 – أرباح شراء وتشييد العقارات بقصد بيعها:

وهي الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء ينتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

أما شروط خضوع هذه الأرباح للضريبة فتتلخص في:

1 – أن يقوم الشخص بشراء العقارات أو تشييدها لحساب نفسه.

2 – أن يكون الشراء أو التشييد بقصد البيع.

3 – أن يعتاد الممول الشراء أو التشييد بقصد البيع (الاحتراف) سواء تم بيع العقار كله أو جزء منه.

قواعد تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة:

يتم تحديد الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف، سواء كانت هذه الأرباح ناتجة عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك، على النحو التالي:

1- صافى الربح = ثمن بيع العقار - تكلفة العقار.

2- يحدد ثمن البيع وفقا للثمن الحقيقي للعقار المباع فى تاريخ البيع ، ويعتبر الثمن الوارد فى عقد البيع – سواء مشهراً أو غير مشهر – هو أساس تحديد الإيراد الخاضع للضريبة ما لم تثبت مصلحة الضرائب ان هذا الثمن لا يمثل الثمن الحقيقي للعقار.

3. تتحدد التكلفة بالنسبة للعقارات المبنية أو الأراضي التي يشتريها الممولون بقصد بيعها كالآتي :

تكلفة العقار = ثمن الشراء + المصروفات الرأسمالية التي أنفقت لاقتناء العقار.

ويكون تحديد ثمن الشراء على الوجه الآتي:

أ – ثمن الشراء المحدد فى عقد الشراء.

ب – إذا انصب التصرف على جزء من العقار، فإن ثمن شراء هذا الجزء يحسب على أساس ما يوازي هذا الجزء منسوبا الى العقار.

ج - إذا كان التصرف منصبا على وحدة سكنية (أي شقة مثلاً) ، فإن ثمن شراء هذه الوحدة السكنية يجب أن يكون شاملاً ما يخصها من قيمة الأرض المقام عليها العقار الذي يشمل هذه الوحدة.

4. تتحدد التكلفة بالنسبة للعقارات التى يقوم الممولون بتشييدها بقصد بيعها

كالآتي:

تكلفة العقار = ثمن شراء الأراضي المقام عليها العقار + تكلفة الأعمال التى تمت حتى أتمام تشييد العقار

ويكون تحديد تكلفة الأراضي المقامة عليها العقارات على الوجه التالي:

أ – تحسب تكلفة الأراضي التى آلت ملكيتها للممول عن طريق الشراء وفقا للأسس التى سبق ذكرها فى البند السابق (رقم 3).

ب – إذا كانت الأرض التي شيد عليها العقار آلت ملكيتها للممول عن طريق الميراث أو الوصية فتحدد قيمتها على أساس القيمة العادلة ، وذلك وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

ج– إذا كانت الأرض التي شيد عليها العقار آلت ملكيتها للممول بطريقة الهبة، وبالتالي لم يتحمل عنها الممول تكلفة شراء، ولكن يمكن أن تحدد هذه التكلفة على أساس القيمة الواردة فى عقد الهبة (أن وجدت) أو القيمة العادلة بحسب الأحوال.

د – تحسب تكلفة الأراضي التى آلت ملكيتها للممول بأي سبب آخر من أسباب الملكية وفقا للقيمة العادلة وقت كسب الملكية.

وتجدر الإشارة إلى أن الجهات الضريبية تسترشد في هذا المجال بقرارات تحديد أسعار أراضى البناء التي تصدر من لجان التحريات بالشهر العقاري.

مثال: مقاول يعمل فى مجال بناء وتشييد المباني السكنية بغرض البيع وتحقيق الربح، قام بشراء قطعة أرض مساحتها 600 متر مربع بسعر 2000 جنيه للمتر المربع ، وذلك بغرض إقامة مبنى سكني عليها ، وقام باستخراج رخصة لبناء مبنى مكون من خمسة طوابق ويتكون كل طابق من ثلاث نماذج للوحدات السكنية هى أ ، ب ، جـ ، وتختلف هذه النماذج فيما بينها من حيث

المساحة فقط ، حيث تبلغ المساحة الاجمالية للنموذج (أ) 250 متر مربع، والنموذج (ب) 200 متر مربع، والنموذج (جـ) 150 متر مربع.

وفيما يلى المصروفات التى تحملها المقاول فى سبيل إنشاء وتشطيب هذا المبنى (الأرقام بالجنيه) :

12000	عمولة وسمسرة (1% من ثمن شراء الأرض).
70000	رسوم تسجيل وأتعاب محاماة.
23000	رسوم استخراج رخصة.
45000	تكاليف الحفر والردم ونقل الأتربة.
325000	تكاليف أعمال خرسانية.
85000	تكاليف المباني.
65000	تكاليف أعمال صحية.
150000	تركيبات كهربائية.
120000	تكاليف أعمال النجارة.
150000	تكاليف أعمال الديكور.
155000	تكاليف مختلفة أخرى.

فإذا علمت الآتي:

1- قام المقاول ببناء خمسة طوابق طبقا لرخصة المباني.

2- تم خلال العام بيع 4 وحدات سكنية من النموذج (أ) بسعر 400000 جنيه للوحدة الواحدة و 3 وحدات سكنية من النموذج (ب) بسعر 300000 جنيه للوحدة و 3 وحدات سكنية من النموذج (ج) بسعر 210000 جنيه للوحدة.

المطلوب :

1- تحديد تكلفة الوحدة السكنية من النموذج أ ، ب ، ج.

2- تحديد ربح الممول الذى يدخل فى وعاء الضريبة على أساس إيرادات النشاط التجاري والصناعي إذا علمت أن المصروفات البيعية والإدارية التي تأنفقها خلال العام بلغ 40000 جنيه.

الحل

يتبع الخطوات الآتية :

1. تحديد إجمالي تكاليف بناء وتشيد العقار :

ثمن شراء الأرض (600 متر مربع ×2000 جنيه)	1200000
عمولة وسمسرة (1% من ثمن شراء الأرض)	12000
رسوم تسجيل وأتعاب محاماة .	70000
رسوم ومصاريف استخراج رخصة البناء.	23000
تكاليف الحفر والردم ونقل الأتربة.	45000
تكاليف أعمال خرسانية.	325000
تكاليف المباني .	85000
تكاليف أعمال صحية .	65000
تركيبات كهربائية.	150000
تكاليف أعمال النجارة.	120000
تكاليف أعمال الديكور.	150000
تكاليف مختلفة أخرى.	155000
إجمالي التكاليف	2400000 جنيه

2- تحديد مساحة الوحدات السكنية :

تتفاوت مساحة الوحدات السكنية من نموذج لآخر ، وبالتالي تختلف تكلفة الوحدة السكنية باختلاف مساحتها ، وفى هذه الحالة يتطلب الأمر حساب تكلفة الوحدة السكنية من كل نموذج على حده كالآتي:

	وحدات متر مربع	متر مربع
مساحة الوحدات السكنية من النموذج (أ)	5 × 250 =	1250
مساحة الوحدات السكنية من النموذج (ب)	5 × 200 =	1000
مساحة الوحدات السكنية من النموذج (ج)	5 × 150 =	750
إجمالى مساحة الوحدات السكنية المكونة للعقار		3000 م^2

3- حساب تكلفة المتر المربع =

$$\frac{\text{إجمالي تكاليف العقار}}{\text{إجمالي مساحة العقار}} = \frac{\text{2400000 جنيه}}{\text{3000 متر مربع}} = \text{800 جنيه للمتر المربع}$$

4- حساب تكلفة الوحدة السكنية = مساحة الوحدة × تكلفة المتر المربع.

النموذج (أ) = 250 متر مربع × 800ج = 200000 جنيه

النموذج (ب) = 200 متر مربع × 800ج = 160000 جنيه

النموذج (ج) = 150 متر مربع × 800ج = 120000 جنيه

5- تحديد ربح الممول الذى يدخل فى وعاء الضريبة:

1. المبيعات (إيرادات بيع الوحدات السكنية):		
وحدة جنيه		
النموذج (أ) = 4 × 400000	1600000	
النموذج (ب) = 3 × 300000	900000	
النموذج (ج) = 3 × 210000	630000	
إيرادات بيع الوحدات السكنية		3130000

2. تكلفة المبيعات (تكلفة الوحدات المباعة):		
وحدة جنيه		
النموذج (أ) = 4 × 200000	800000	
النموذج (ب) = 3 × 160000	480000	
النموذج (ج) = 3 × 120000	360000	
تكاليف الوحدات المباعة		(1640000)
مجمل الربح (1 . 2)		1490000
(-) المصروفات البيعية والإدارية		(40000)
صافى الربح الخاضع للضريبة		1450000

وعلى ذلك فإن صافى ربح الممول من النشاط التجاري والصناعي والذى يدخل فى وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يبلغ 1450000 جنيه.

8- الأرباح الناتجة عن نشاط تقسيم الأراضي والتصرف فيها أو البناء عليها:

تتمثل شروط خضوع الأرباح الناتجة عن نشاط تقسيم الأراضي والتصرف فيها للضريبة فيما يلي:

1 - أن يتم تقسيم الأراضي قبل بيعها ، أما إذا كان الشخص يبيع الأرض قطعة واحدة دون تقسيمها لا يخضع أيضا الربح الناتج عن البيع للضريبة.

2 - أن يقوم صاحب الأرض بالأعمال اللازمة لتقسيم الأرض مثل التمهيد ومدها بالمرافق وغير ذلك مما يجعلها صالحة للبناء.

3 - أن يتم التصرف فى الأرض بأي صورة من صور التصرف سواء بالبيع

أو بالهبة أو بالوصية.

قواعد تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة

تتحدد الأرباح الصافية التي يحققها من يقومون بتقسيم الأراضي والتصرف فيها على النحو التالي:

(ا) تحديد صافى الأرباح التي يحققها الممولون:
صافى الأرباح = ثمن بيع الأراضي – تكلفة الأراضي.

(2) يحدد ثمن البيع وفقا للثمن الحقيقي للأراضي المباعة فى تاريخ البيع ، ويعتبر الثمن الوارد فى عقد البيع سواء كان مسجلا أو غير مسجل – حقيقيا ما لم تثبت مصلحة الضرائب أن هذا الثمن لا يمثل الثمن الحقيقي للأراضي.

(3) تحدد تكلفة الأراضي التى يتم تقسيمها بغرض التصرف فيها كالآتي:

أ يحدد ثمن تكلفة الأراضي المقسمة وفقا للأسس السابق الإشارة إليها فى البندين (3) ، (4) .

ب يستبعد من تكلفة الأراضي المحددة على الوجه المتقدم تكلفة مساحة الشوارع والمرافق الأخرى للتقسيم وذلك لتحديد تكلفة ارض التقسيم وتقسيم هذه التكلفة على مجموع الأمتار المربعة المخصصة للبيع لتحديد تكلفة المتر المربع الواحد.

ويضاف الى تكلفة المتر المربع الواحد على النحو سالف الذكر قيمة ما يخص المتر المربع من تكاليف تمهيد الشوارع ورصفها وإقامة المرافق الأخرى "مياه – كهرباء – صرف صحي ... الخ.

وتحدد هذه التكاليف على الوجه الآتي:

أ- إذا كانت الشوارع قد تم تمهيدها ورصفها وتمت إقامة المرافق الأخرى قبل بيع أية قطعة أرض من أراضى التقسيم ، فإن التكاليف تحدد فى ضوء المستندات المقدمة بعد فحصها واعتمادها من المأمورية المختصة وفقا

لأحكام القرار الوزاري ، وتقسم هذه التكاليف على مجموع الأمتار المربعة والمخصصة للبيع لتحديد ما يخص المتر المربع من تكلفة المرافق.

ب- إذا لم تكن الشوارع قد تم تمهيدها ورصفها، وإذا لم يكن قد تم استكمال المرافق الأخرى قبل البدء فى البيع ، فإن التكاليف تحدد على أساس قيمة ما يتم تنفيذه خلال كل سنة ضريبية، وتقسم هذه التكاليف على رصيد الأمتار المربعة المخصصة للبيع فى أخر السنة لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التى تمت خلال السنة . وعند استكمال تمهيد أو رصف شوارع أو إقامة مرافق أخرى فى سنة تالية تحدد تكلفة ما تم خلال هذه السنة وتقسم على رصيد الأمتار المربعة الباقية فى آخر السنة لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي استكملت خلالها لتضاف إلى ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي تمت خلال السنة السابقة لها وهكذا.

مثال :

اشترى أحد الممولين خلال فترة ضريبية قطعة أرض مساحتها 2500 متر مربع بسعر إجمالى 500000 جنيه، وبلغت العمولة والسمسرة 2% من السعر الإجمالي، ورسوم التسجيل 25000 جنيه وأتعاب المحاماة 5000جنيه. وبعد إتمام إجراءات التسجيل قام الممول بتقسيم قطعة الأرض بعد استبعاد 20% من مساحتها للطرق إلى خمسة قطع متساوية ، وقد تكلفت مبلغ 100000 جنيه فى سبيل تمهيد وتسوية ورصف الطرق الداخلية ، كما بلغت نفقات توصيل الكهرباء وإدخال المياه والصرف الصحى إلى أراضى التقسيم 60000 جنيه.

فإذا علمت أن الممول قام خلال نفس الفترة الضريبية ببيع أربعة قطع على أساس سعر بيع 500 جنيه للمتر المربع بعد قيامه بإنفاق مصروفات دعاية وإعلان 40000 جنيه وفوائد قروض تمويلية 20000 جنيه.

المطلوب : تحديد صافى أرباح الممول عن عملي ة التقسيم والخاضعة

للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

الحل

1 . تحديد تكلفة الأرض المباعة:

– تحديد ثمن تكلفة الأرض :	
– ثمن شراء الأرض	500000
– عمولة وسمسرة (500000 × 2%)	10000
– رسوم التسجيل	25000
– أتعاب المحاماة	5000
– نفقات تمهيد وتسوية ورصف الطرق الداخلية	100000
– نفقات توصيل الكهرباء وإدخال المياه والصرف الصحي	60000
إجمالي التكاليف	700.000

2 . مساحة الطرق = 2500 × 20 % = 500 متر مربع

∴ مساحة الأرض الصالحة للبيع = 2500 − 500 = 2000 متر مربع

∴ تكلفة المتر من الارض الصالحة للبيع = $\frac{700000}{2000 \text{ متر مربع}}$ = 350 جنيه

مساحة القطعة المباعة = $\frac{2000 \text{متر مربع}}{5 \text{ قطع}}$ = 400 متر مربع

3. تكلفة المتر المربع =700000÷2000م=350ج

تكلفة الأرض المباعة=4 قطع × 400 متر مربع ×350 جنيه= **560000ج**

4 . تحديد صافى الربح

بيان	القيمة

	كلى	جزئى
ايرادات المبيعات 4× 400× 500		800.000
(-) تكلفة الوحدات المباعة 4 × 400 × 350		560.000
مجمل الربح		240.000
بطرح : مصروفات إدارية وتمويلية		
مصروفات دعاية وإعلان	40.000	
فوائد قرض	20.000	(60.000)
صافي الربح الخاضع للضريبة		180.000

9 – أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأراضي ومشروعات الثروة الحيوانية والسمكية:

ينص البند التاسع من المادة (19) على سريان الضريبة على:

أ _ أرباح أنشطة استصلاح واستزراع الأراضي.

ب _ أرباح أنشطة استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها.

ج _أرباح أنشطة استغلال حظائر تربيةالدواب وحظائر تربية المواشى وتسمينها.

د _ أرباح مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية.

وفيما يلي أهم وأبرز قواعد تحديد أرباح هذه الأنشطة الخاضعة للضريبة:

أولاً : أرباح منشات استصلاح أو استزراع الأراضي :

تسرى الضريبة على أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي طبقا للبند التاسع من المادة 19 من القانون ، وان كان المشرع تشجيعاً لهذا النوع من النشاط قد منح إعفاء مؤقتا لأرباح المنشآت التي تعمل في مجال استصلاح أو استزراع الأراضي ، وذلك طبقا لما جاء بالبند الأول من نص

المادة (31) من القانون حيث نص على أن يعفى من الضريبة أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشر سنوات اعتبار من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

ثانياً : **<u>أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها :</u>**

تنص الفقرة الثانية من البند التاسع من المادة (19) من القانون على ان *" تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا".*

يتضح من هذا النص انه يشترط لسريان الضريبة على مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها أن تكون آلية . وعلى ذلك إذا وجدت مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها ولكن ليس بطريقة آلية فلا تسرى عليها الضريبة، وذلك على الرغم من انتشار المشروعات الأخيرة فى الريف بصورة ملحوظة، وقد تحقق تلك المشروعات أرباحا كبيرة.

وأيضا قرر المشرع إعفاء مؤقتا لأرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا ، وذلك تطبيقا لما جاء بالبند الثاني من نص المادة (31) من القانون حيث نص على ان "يعفى من الضريبة أرباح مشروعات الإنتاج الداجني ... لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ بدء مزاولة النشاط" .

ثالثاً : **<u>أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشي وتسمينها:</u>**

طبقا لنص المادة (19) *"تسرى الضريبة على أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشي وتسمينها.*

ولا تسرى الضريبة على ما يستخدمه المزارع من هذه الدواب والمواشي لمنفعته الخاصة ، وكذلك ما يقوم بتربيته أو تسمينه لنفعه الخاص، وذلك كله فى حدود عشرين رأسا".

يتضح من هذا النص أن المشرع لا يخضع تلك المشروعات للضريبة إلا

إذا أخذت الطابع التجاري الواضح بحيث يتجاوز غرضها مجرد خدمة زراعة صاحبها . وعلى ذلك فإن ما يستخدمه المزارع من دواب ومواشي لمنفعته الخاصة أو لخدمة زراعته ، فى حدود عشرين رأسا ، وكذلك ما يقوم المزارع بتربيته أو تسمينه لنفعه الخاص ، فى حدود عشرين رأسا أيضا لا يخضع ما قد يحققه من أرباح من ورائه للضريبة. وفى تطبيق هذا الحكم يجب : –

1 – أن ينظر إلى العشرين رأسا، والتي تربى أو تسمن، على أنها حد عام وكامل للإعفاء بالنسبة لمزاولي مثل هذه الأنشطة ، بحيث لا تسرى الضريبة إلا على الأرباح التي قد يحققها هؤلاء من المواشي التي تزيد على هذا العدد.

2 – أن الإعفاء لا يمنح لأي عدد من المواشي يزيد على عشرين رأسا حتى لو كان يستخدم هذا العدد الزائد للمنفعة الخاصة.

ولقد قرر المشرع إعفاء مؤقتا لأرباح مشروعات استغلال حظائر تربية المواشي وتسمينها – التي يخضع نشاطها أصلا للضريبة – وذلك طبقا لما جاء بالبند الثاني من نص المادة (31) من القانون، حيث نص على أن *"تعفى من الضريبة أرباح مشروعات استغلال حظائر المواشي وتسمينها ... لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط"*.

هذا وينبغي أن نشير إلى ان هذا الاعفاء يقتصر على حظائر تربية المواشي وتسمينها دون حظائر تربية الدواب.

رابعاً : أرباح مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية :

ولقد قرر المشرع إعفاءاً مؤقتا لأرباح مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية، وذلك طبقا لما جاء بالبند الثاني من نص المادة (31) من القانون ، حيث نص على أن *"يعفى من الضريبة أرباح مشروعات مصايد ومزارع الأسماك ومراكب الصيد لمدة عشر سنوات ابتدأ من تاريخ بدء مزاولة النشاط"* .

هذا، ولقد حسم هذا الإعفاء الوارد في المادة (31) من القانون 91 لسنة 2005 الخلاف الذي كان قائماً بين مصلحة الضرائب وأصحاب هذه المشروعات في ظل القانون الضريبي السابق والذي كان يقرر إعفاءاً مؤقتاً لأرباح مشروعات مراكب الصيد التي يمتلكها أعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك من عمليات الصيد، وأن هذا الإعفاء لا يسري على أرباح مشروعات مزارع الأسماك باعتبارها لا تعد من مشروعات مصايد الأسماك، إلى أن جاء القانون 91 لسنة 2005، وحسم الخلاف لحساب جميع مشروعات مصايد ومزارع الأسماك على اختلاف أشكالها، وتمتعها جميعاً بالإعفاء المؤقت والمحدد بالعشر سنوات من تاريخ بدء النشاط.

10- أرباح الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها:

اضاف القانون 53 لسنة 2014 فقرة ثانية للمادة (19) من القانون 91 لسنة 2005 نصت على *" كما تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها ".*

ويترتب عن هذا النص أخضاع الأرباح التي تتحقق للشخص الطبيعي من الاستثمار في الأوراق المالية بالخارج بما فيها أرباح الأسهم أو فوائد السندات، وكذلك الأرباح التي تتحقق من التصرف في تلك الأوراق المالية. ولا يشترط لخضوع هذه الأرباح أن يكون للشخص الطبيعي ملف ضريبي أو يمارس في مصر نشاطاً تجارياً او صناعياً، حيث أن هذا النص يعتبر أن الاستثمار في الخارج نشاطاً في حد ذاته يستوجب الخضوع للضريبة، بغض النظر عن ما إذا كان الشخص الطبيعي يزاول هذا النشاط بشكل متكرر وعلى سبيل الاحتراف أو يعد عمل عارض بالنسبة إليه، إلا أننا نرى في ضوء ما نصت عليه المادة (6) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل والتي جاءت في صدر الكتاب الثاني من القانون 91 لسنة 2005 المعدل والتي أوضحت نطاق فرض الضريبة على

دخل الأشخاص الطبيعيين، أن خضوع أرباح الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها للضريبة ليس في جميع الأحوال، ولكن يكون خضوعها للضريبة في حالة إذا كانت محققة لممول له نشاطاً تجارياً أو صناعياً مركزه في مصر.

11 – العقود طويلة الأجل:

ويقصد بالعقود طويلة الأجل، عقود التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والتي تنفذها المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذها أكثر من فترة ضريبية واحدة.

وتنص المادة (21) على تحديد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما يرتبط به من عقود طويلة الأجل، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية، وذلك وفقاً للخطوات التالية:

1 – تحديد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها في نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد، أي وفقاً للمعادلة الآتية:

نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية

$$= \frac{\text{التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله}} \times 100$$

2 – تحديد الربح المقدر للعقد، وذلك بالفرق بين القيمة التعاقدية للعقد والتكاليف المقدرة له، أي وفقاً لما يلي:

الربح المقدر للعقد كله = القيمة التعاقدية للعقد كله – التكاليف المقدرة للعقد كله

3 - تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة

ضريبية بنسبة ما تم تنفيذه، وذلك عن طريق ضرب ناتج الخطوة (2) في ناتج الخطوة (1) كالتالي:

الربح المقدر للعقد خلال الفترة الضريبية	=	الربح المقدرللعقد كله [الخطوة "2"]	×	نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية [الخطوة "1"]

مثال:

بفرض أن أحد المقاولين قد تعاقد على إنشاء كوبري لأحد وحدات الإدارة المحلية بقيمة تعاقدية 25 مليون جنيه على أن ينتهي من أعمال هذه المقاولة خلال 24 شهراً، وتقدر تكاليف هذه المقاولة بمبلغ 20 مليون جنيه. وخلال السنة الأولى من العقد تم تنفيذ الجزء الأول من المقاولة، ويشمل أعمال خرسانية وأعمال في أعماق مياه النهر أسفل الكوبري، وبلغت تكلفتها الفعلية من واقع مستخلصات الأعمال12 مليون جنيه.

المطلوب: تحديد صافي ربح العقد الخاضع للضريبة عن السنة الأولى.

الحل

1- نسبة ما تم تنفيذ خلال السنة الأولى = $\frac{12000000}{20000000}$ × 100 = 60%

2- الربح المقدر للعقد كله =2500000 – 20000000 =5000000ج

3- الربح المقدر للعقد عن السنة الأولى

=5000000×60% =3000000ج

ويخضع هذا الربح للضريبة ويدخل ضمن وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لهذا المقاول.

هذا على أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي ينتهي فيها التنفيذ على أساس الإيرادات الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح.

بفرض في المثال السابق أن المقاول انتهى من جميع أعمال عقد إنشاء الكوبري وتم تسليمه وبلغت التكاليف الفعلية المنفقة في العام **الثاني من واقع مستخلصات الأعمال المسلمة والمعتمدة 9 مليون جنيه.**

فالمطلوب: تحديد مقدار الربح الذي يحاسب عليه الممول في العام الثاني.

الحل

1 – التكاليف الفعلية لعقد المقاولة في العامين الأول والثاني=

12000000 + 9000000 = 21000000 جنيه

2 – صافي الربح الفعلي للعقد كله =

25000000 − 21000000 = 4000000 جنيه

بما أن الممول تم محاسبته في العام الأول عن 3000000 جنيه.

∴ يتم محاسبة الممول في العام الثاني عن الأرباح الفعلية بعد استنزال الأرباح التي سبق خضوعها للضريبة.

3 – ∴ صافي الربح الخاضع للضريبة في العام الثاني

=4000000 − 3000000 = 1000000 جنيه.

وإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة، ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها (الترحيل للخلف). فإذا تجاوزت الخسارة الأرباح، يتم ترحيل باقي الخسارة إلى السنوات التالية بحد أقصى 5 سنوات تالية (ترحيل للأمام).

مثال :

منشأة تعمل في نشاط المقاولات، أسند لها خلال عام 2013 تنفيذ مقاولة مباني بمبلغ 9 مليون جنيه بتكلفة تقديرية 8 مليون جنيه ويستغرق تنفيذ العملية 30 شهرا تبدأ من منتصف عام 2013 وتنتهي في نهاية عام 2015. هذا وقد بلغت التكاليف الفعلية لتنفيذ العقد خلال عام 2013 مبلغ 2,8 مليون جنيه وخلال عام 2014 مبلغ 3,6 مليون جنيه.

المطلوب:

أولاً: تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة في الفترات الضريبية 2013، 2014.

ثانياً: تحديد المعاملة الضريبية لأرباح المنشأة عند إتمام تنفيذ العقد في نهاية عام 2015 بفرض ما يلي:

أ – أن التكاليف الفعلية لعام 2015 بلغت 1,5 مليون جنيه.

ب – أن التكاليف الفعلية لعام 2015 بلغت 2 مليون جنيه.

ج – أن التكاليف الفعلية لعام 2015 بلغت 3 مليون جنيه.

الحل

أولاً: تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة عام 2013 وعام 2014 (تقديري):

1 – تحديد الربح التقديري للعقد = إجمالي قيمة العقد – التكاليف التقديرية للعقد = 9 مليون – 8 مليون = 1 مليون جنيه

2 – تحديد الربح المقدر للعقد عام 2013:

أ – نسبة الإتمام = $\frac{2,8}{8}$ × 100 = 35%

ب – الربح المقدر عام 2013 = 1 مليون × 35% = 350000 ج.

3 – تحديد الربح المقدر للعقد عام 2014:

أ – نسبة الإتمام = 3,6 ÷ 8 × 100 = 45%

ب – الربح المقدر عام 2014 =1 مليون × 45% = 450000ج.

ثانياً: تحديد المعاملة الضريبية لأرباح المنشأة عام 2015 (نهاية العقد) (ربح فعلي):

أ – بفرض أن التكاليف الفعلية لعام 2015 بلغت 1,5 مليون جنيه:

اجمالي الإيرادات الفعلية للعقد	9000000
(.) تكاليف العقد الفعلية (2,8 + 3,6 + 1,5)	(7900000)

صافي الربح الفعلي للعقد	1100000
(.) الأرباح التقديرية في السنوات السابق ة (350 ألف جنيه + 450 ألف جنيه)	(800000)
صافي الربح الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية 2015	300000

ب – بفرض أن التكاليف الفعلية لعام 2015 بلغت 2 مليون جنيه:

اجمالي الإيرادات الفعلية للعقد	9000000
(.) تكاليف العقد الفعلية (2.8 + 3.6 + 2)	(8400000)
صافي الربح الفعلي للعقد	600000
(.) الأرباح التقديرية في السنوات السابق ة (350 ألف جنيه + 450 ألف جنيه)	(800000)
صافي الخسارة الضريبية في الفترة الضريبية 2015	(200000)

يتم في هذه الحالة ترحيل الخسارة البالغة 200 ألف جنيه للخلف أي لعام 2014، وتخصم من أرباح 2014 ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس واسترداد الضريبة المسددة بالزيادة.

ج – بفرض أن التكاليف الفعلية لعام 2015 بلغت 3 مليون جنيه:

اجمالي الإيرادات الفعلية للعقد	9000000
(.) تكاليف العقد الفعلية (2.8 + 3.6 + 3)	(9400000)
صافي الخسائر الفعلية للعقد	(400000)
(.) الأرباح التقديرية في السنوات السابق ة (350 ألف جنيه + 450 ألف جنيه)	(800000)

صافي الخسارة الفعلية في الفترة الضريبية 2015	(1200000)

يتم في هذه الحالة ترحيل الخسارة للخلف، أي تخصم الخسارة من الأرباح الضريبية المقدرة في السنوات 2013، 2014 والبالغة 800 ألف جنيه واسترداد الضريبة المسددة عليها، والباقي من رصيد الخسارة والبالغ 400 ألف جنيه يتم ترحيله إلى السنوات اللاحقة (الترحيل للأمام) بحد أقصى 5 سنوات متتالية.

الفصل الثالث

تحديد ربح النشاط التجاري والصناعي الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

من المعروف أن الربح يتحدد من خلال تطبيق المبدأ المحاسبي المتعارف عليه وهو مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. إلا أن الربح المحاسبي يختلف عن الربح الضريبي أو الربح الخاضع للضريبة، وهذا الاختلاف يرجع إلى أن الربح المحاسبي يتم قياسه وتحديده في ضوء مجموعة من المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها. فليست هناك نصوص إلزامية ينفذها المحاسبون والمراجعون، باستثناء بعض الأحكام التي قد ترد في القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة لكل دولة. أما الربح الضريبي فإنه يتحدد طبقا للأحكام القانونية التي يضعها المشرع الضريبي لكل دولة على حدة، وفقا للاتجاهات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للدولة.

وبسبب الاختلافات السائدة بين المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وقوانين الضرائب المطبقة، فإن قيمة صافي الربح الظاهرة في القوائم المالية للمنشأة في فترة مالية معينة (الربح المحاسبي) سوف تختلف عن قيمة صافي الربح الخاضع للضريبة في نفس الفترة المالية (الربح الضريبي).

هذا ويتم تحديد الربح الضريبي بتعديل الربح المحاسبي الظاهر بالقوائم المالية والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عيها ، ليصبح متمشياً مع أحكام وقواعد التشريع الضريبي وتعليمات مصلحة الضرائب من خلال الإقرار الضريبي ، وذلك على النحو التالي :

الإقرار الضريبي

يضاف	يخصم	البيان
××		صافي الربح المحاسبي من قائمة الدخل
		يضاف إليه:
××		– مصروفات مسجلة بالقوائم المالية وغير معتمدة ضريبياً
××		– إيرادات خاضعة للضريبة وغير مدرجة بالقوائم المالية
		يخصم منه:
	××	– مصروفات معتمدة ضريبياً وغير مدرجة بالقوائم المالية
	××	– إيرادات مدرجة بالقوائم المالية وغير خاضعة للضريبة
××	××	الإجمالي
(××)		إجمالي الخصومات
××		صافي الربح الضريبي

وتتميز هذه الطريقة بأنها توفق بين المعايير المحاسبية وبين أحكام وقواعد التشريع الضريبي، وبالتالي تسهل من مهمة كل من المحاسب المالي حيث يقوم بتحديد الربح المحاسبي من واقع القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، والمحاسب الضريبي والذي يقع عليه عبء تعديل هذا الربح وفقا لأحكام وقواعد التشريع الضريبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة من خلال إعداد الإقرار الضريبي للمنشأة .

مثال:

محلات السعادة للتجارة منشأة فردية، أهرت قائمة الدخل المعدة في 12/31/ ××20 صافي ربح قدره 500 ألف جنيه ، وتبين من المراجعة الضريبية لعناصر الايرادات والمصروفات ما يلي:

1 – هناك مبيعات بمبلغ 40 ألف جنيه تمت في قبل نهايةالعام ولكنها لم تدرج بقائمة الدخل .

2 – أدرج ضمن المصروفات بقائمة الدخل مبلغ 100 ألف نيه مخصص ديون مشكوك فيها، علماً بأن قانون الضريبة على الدخل لا يعتد بكافة أنواع

المخصصات كتكاليف واجبة الخصم.

3 – المصروفات العمومية والادارية مدرجة بقائمة الدخل بمبلغ 25 بأن قانون الضريبة على الدخل لا يعتد بالمصروفات غير المؤيدة بالمستندات إلا في دود 7% من المصروفات الادارية والعمومية المؤيدة بالمستندات.

4 – أدرج بقائمة الدخل 70 ألف جنيه فوائد سندات مقيدة بسوق الاوراق المالية، علماً بأنها معفاة من الضريبة.

المطلوب: تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين.

الحل

صافي الربح المحاسبي (من قائمة الدخل)	500000
يضاف إليه:	
مخصص الديون المشكوك فيها	100000
الزيادة عن الحد المسموح به في المصروفات العمومية والادارية غير المؤيدة بالمستندات	3600
مبيعات لم تسجل بالدفاتر	40000
يخصم:	
فوائد السندات المقيدة بسوق الأوراق المالية والمعفاة من الضريبة	(70000)
صافي الربح الخاضع للضريبة	573600

التعليق على الحل:

1 – مخصص الديون المشكوك فيها (100000 جنيه):

وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل لا يعد من التكاليف واجبة الخصم كافة أنواع المخصصات، وطالما ادرجت بقائمة الدخل تضاف على الربح

المحاسبي عند تحديد الربح الخاضع للضريبة بالاقرار الضريبي.

2 – المصروفات الادارية والعمومية (25000 جنيه):

20000 جنيه مصروفات مؤيدة بالمستندات، تعد من التكاليف الواجبة الخصم، وطالما ادرجت بقائمة الدخل فلا تؤثر عند اعداد الاقرار الضريبي.

5000 جنبه مصروفات غير مؤيدة بالمستندات، تعتمد كتكلفة وابة الخصم في حدود 7% من المصروفات الادارية والعمومية المؤيدة بالمستندات.

مقدار المصروفات الادارية والعمومية غير المؤيدة بالمستندات المعتمدة ضريبياً = 20000 × 7% = 1400 جنيه.

الزيادة في المصروفات العمومية والادارية غير المؤيدة بالمستندات عن الحد المسموح به = 5000 – 1400 = 3600 جنيه

تضاف على صافي الربح عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.

3 – المبيعات التي تمت قبل نهاية العام ولم تسجل(40000جنيه)

تضاف على الربح عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.

4 – فوائد السندات المعفاة من الضريبة (70000 جنيه) تخصم من الربح عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.

قواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباح أصحاب المنشآت الصغيرة

مفهوم المنشآت الصغيرة وأهميتها:

عرف قانون تنمية المنشآت الصغيرة المصري رقم (141) لسنة 2004 بأنها كل شركة أو منشأة فردية تمارس نشاطاً اقتصادياً إنتاجياً أو خدمياً أو تجارياً ، ولا يقل رأسمالها المدفوع عن 50 ألف جنيه ولا يجاوز مليون جنيه ، ولا يزيد عدد العاملين فيها عن 50 عاملاً . هذا وتعتبر المنشآت التي يقل رأسمالها المدفوع عن 50 ألف جنيه منشآت متناهية الصغر.

ولقد أوضحت الإحصاءات في عام 2006 أن عدد العاملين في هذه المنشآت بلغ في جمهورية مصر العربية ما يقرب من 6.5 مليون عامل وهو ما يعادل ثلث قوة العمل المصرية تقريباً ، ويوجد بالسوق المصري ما يقرب من 2.5 مليون منشأة صغيرة ، مما يؤكد أهمية هذه المنشآت في السوق المصرية، بالإضافة إلى أن كثير من الاقتصاديين يرون أن حل أزمة البطالة في مصر يتوقف على النهوض بالمنشآت الصغيرة .

أنواع المنشآت الصغيرة :

قسم قرار وزير المالية رقم (54) لسنة 2012 المنشآت الصغيرة إلى ثلاث فئات على النحو التالي:

الفئة الأولى : وتشمل كل منشأة لا يزيد رأسمالها المدفوع عن مليون جنيه ولا يزيد عدد العاملين فيها عن 50 عامل ولا يجاوز رقم أعمالها السنوي مليون جنيه .

الفئة الثانية : وتشمل كل منشأة لا يزيد رأسمالها المدفوع عن مليون جنيه ولا يزيد عدد العاملين فيها عن 50 عامل، ويزيد رقم أعمالها السنوي عن مليون

جنيه ولا يجاوز مليوني جنيه.

الفئة الثالثة : وتشمل كل منشأة لا يزيد رأسمالها المدفوع عن مليون جنيه ولا يزيد عدد العاملين فيها عن 50 عامل، ويتجاوز رقم أعمالها السنوي مليوني جنيه .

هذا ولقد قضت المادة الاولى من القرار الوزاري رقم (54) بأنه في تطبيق أحكام هذا القرار، لا يعد من المنشآت الصغيرة الآتي :

1 . الأشخاص المرتبطة والمنصوص عليها في المادة رقم (1) من قانون ضريبة الدخل.

2 . الأشخاص والمنشآت غير المقيمة في مصر.

3 . المنشآت الدائمة المحددة في المادة (4) من الكتاب الأول من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لسنة 2005.

4 . المنشآت والأنشطة المهنية (المهن الحرة وغير التجارية).

5 . وكلاء الشركات الأجنبية وفروعها .

6 . الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والجهات الحكومية التي تمارس نشاطاً مما يخضع للضريبة على الدخل ، والمنشآت التي لا تهدف الربح.

ويترتب عن ما سبق، أن المنشآت المشار إليها، والتي لا تعد من قبيل المنشآت الصغيرة ، يطبق بشأنها القواعد العامة للمعاملة الضريبية والتي نص عليها قانون الضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين، سواء فيما يتعلق بأسس تحديد الوعاء الخاضع للضريبة أو الإعفاءات، أو الالتزامات الضريبية الخاصة بإمساك الدفاتر والسجلات وغيرها مما يرتبط بالمحاسبة عن الضريبة.

المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة :

حددت المادة الثانية من القرار الوزاري رقم (54) لسنة 2012 قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة على النحو التالي :

(1) قواعد المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة الفئة الأولى :

فرق القرار الوزاري عند تحديد قواعد المحاسبة الضريبية لهذا النوع من المنشآت بين المنشآت الصغيرة الفردية ونلك التي تأخذ شكل شركة الأشخاص والمنشآت الصغيرة التي تتخذ شكل شركة الأموال (شركة مساهمة أو توصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدودة)، وحدد قواعد المحاسبة الضريبية لهذه المنشآت على النحو التالي :

أ . المنشآت الصغيرة الفردية : تخضع هذه المنشآت للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بنفس أسعارها وإعفاءاتها، ويراعى عند محاسبتها الآتي:

1. عدم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية أو الالتزام بإمساك دفاتر وسجلات محاسبية .

2 . يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة لهذه المنشآت وفقاً للتعليمات التنفيذية للفحص الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية، مع عدم الإخلال بحق هذه المنشآت في محاسبتها ضريبياً طبقاً للدفاتر والسجلات التي تمسكها والمستندات المؤيدة لها والتي تعتمدها مصلحة الضرائب.

3 . تلتزم هذه المنشآت بتقديم إقرارها الضريبي على النموذج (27) إقرارات والمعد لهذه الفئة من المنشآت الصغيرة.

4 . تلتزم بإصدار فواتير مؤيدة لما تؤديه من أعمال أو خدمات أو مبيعات .

5 . تستثنى هذه المنشآت من تطبيق أحكام تحديد صافي الربح الضريبي وفقاً لأحكام المادة (21) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل بالنسبة لما ترتبط به

من العقود طويلة الأجل.
ب . المنشآت الصغيرة التي تتخذ شكل شركة الأشخاص (شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة) : تخضع هذه المنشآت للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بنفس سعرها وإعفاءاتها، مع مراعاة ما يلي:
1 . تلتزم بتقديم إقرارها الضريبي على النموذج (28) إقرارات ، والخاص بالمنشآت الصغيرة التي تتخذ شكل الشخص الاعتباري .
2. تلتزم بتطبيق ذات القواعد الخاصة بالمنشآت الصغيرة الفردية فيما عدا ما يرتبط بتقديم إقرارها الضريبي.
ج . المنشآت الصغيرة التي تتخذ شكل شركة الأموال (شركة المساهمة أو شركة التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدودة) :

يتم تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة لهذه المنشآت بذات القواعد المنصوص عليها للمنشآت الصغيرة (الفئة الثانية) أي على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لأساس الأستحقاق والأصول والقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، وهو ما سوف نتناوله عند تناول قواعد المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة الفئة الثانية .

هذا ولقد أوضحت التعليمات التن فيذية للفحص والصادرة من مصلحة الضرائب رقم (12) لعام 2012 بأن يتم تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة للمنشآت الصغيرة الفئة الأولى على الأساس التالي :
أولاً: يكون تحديد أرباح المنشآت الصغيرة التي تقوم بالتعامل في سلع مسعره تسعيراً جبرياً من خلال حصر فواتير الشراء وتحويلها لرقم أعمال (مبيعات)، بشرط الأحتفاظ بالمستندات المؤيدة للمشتريات من السلع المسعرة جبرياً .

ويتم تحديد قيمة المبيعات بأستخدام نسبة هامش الربح المقررة لمثل هذه

السلع، ونفرق بين :

1. إذا كان هامش الربح نسبة من ثمن الشراء، فتتحدد المبيعات على النحو التالي:

هامش الربح = التكلفة × نسبة هامش الربح

المبيعات = التكلفة + هامش الربح

مثال: ممول يمتلك منشأة صغيرة الفئة الأولى ويتعامل في سلع تخضع للتسعير الجبري، وبلغت مشترياته من هذه السلع خلال العام 450 ألف جنيه ،وقام ببيعها على أساس هامش ربح 10% من تكلفة الشراء.

المطلوب : تحديد قيمة المبيعات.

الحل:

هامش الربح = 450 ألف جنيه × 10% = 45ألف جنيه.

المبيعات = 450 ألف جنيه + 45 ألف جنيه = 495 ألف جنيه.

2. إذا كان هامش الربح نسبة من ثمن البيع، فتتحدد المبيعات على النحو التالي:

$$\text{المبيعات} = \text{التكلفة} \times \frac{100}{100\% - \text{نسبة هامش الربح}}$$

مثال: بفرض في المثال السابق، أن الممول يقوم ببيع هذه السلع بهامش ربح 10% من ثمن البيع .

المطلوب تحديد قيمة المبيعات في هذه الحالة .

الحل

$$\text{المبيعات} = 450 \text{ ألف جنيه} \times \frac{100}{100 - 10} = 500 \text{ ألف جنيه}$$

ويراعى في جميع الأحوال استبعاد مردودات أو مرتجعات المشتريات عند تحديد مبيعات هذه المنشآت.

مثال : بفرض في المثال السابق أن الممول رد من مشترياته ما قيمته 22.5 ألف جنيه نظراً لعيوب بها، وباع الباقي بهامش ربح 10% من ثمن البيع.

المطلوب: تحديد قيمة المبيعات في هذه الحالة.

الحل

صافي المشتريات=450 ألف جنيه − 22.5 ألف جنيه = 427.5 ألف جنيه

المبيعات = 427,5 ألف جنيه × $\frac{100}{100 - 10}$ = 475 ألف جنيه

ويتم تحديد صافي الربح للسلع المسعرة جبرياً على النحو التالي :

بيان	المبالغ
اجمالي المبيعات السنوية	×××
يخصم منه : اجمالي صافي المشتريات	(××)
مجمل الربح	××
يخصم منه: المصروفات العمومية والإدارية	(××)
صافي الربح السنوي	××

هذا ويشترط في المصروفات العمومية والإدارية أن تكون مؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا المصروفات التي لم يجر العرف على أثباتها بمستندات، ويطبق بشأنها المادة (28) من اللائحة التنفيذية للقانون، والتي تنص على أنه يشترط في المصروفات غير المؤيدة بمستندات بما فيها الاكراميات أن لا تتجاوز 7% من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات.

هذا وينبغي أن نشير أن هذه الأسس والخاصة بتحديد أرباح السلع المسعرة جبرياً تطبق أيضاً على المنشآت الصغيرة الفئة الثانية والثالثة .

ثانياً: يكون تحديد أرباح المنشآت الصغيرة عن النشاط التجاري أو الصناعي أو الخدمي غير المسعر جبرياً من خلال تطبيق التعليمات التنفيذية للفحص رقم (12) ورقم (42) لسنة 2012 ، والتي نصت على تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس رقم الأعمال (الإيرادات) المحدد للسنة محل الفحص ووفقاً لنسب صافي الربح المحددة لكل نشاط والمنصوص عليها بالجدول المرفق لهذه التعليمات، على أن يعاد النظر في هذه القواعد كل فترة دورية وكلما دعت الضرورة لذلك. ويتم تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة على النحو التالي:

بيان	المبالغ
1. قيمة الإيرادات اليومية	××
2 . أيام العمل في السنة	××
3 . قيمة الإيرادات السنوية (1 × 2)	×××
4 . نسبة صافي الربح (المحددة بالتعليمات التنفيذية للفحص)	× %
5 . صافي الربح السنوي (3 × 4)	××

مثال: ممول يمتلك منشأة لتجارة مهمات الأمن الصناعي والأطفاء ويبلغ رأسماله المدفوع 50 ألف جنيه، ويستخدم على مدار العام عدد 10 أفراد موزعين بين الأعمال المحاسبية والإدارية والعمالة الفنية واليدوية. هذا ويبلغ متوسط مبيعاته اليومية من مهمات الأمن الصناعي والأطفاء 1000 جنيه ، ويبلغ عدد أيام العمل خلال العام بعد أستبعاد أيام الجمع والأجازات الرسمية 298 يوم .

المطلوب: تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة لهذا الممول علماً بأن التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب رقم 42 لسنة 2012حددت نسبة صافي الربح لهذا النشاط بمعدل 14% .

الحل

بيان	المبالغ
1. قيمة الإيرادات اليومية	1000جنيه
2 . أيام العمل في السنة	298 يوم
3 . قيمة الإيرادات السنوية (1000 × 298)	298000
4 . نسبة صافي الربح (المحددة بالتعليمات التنفيذية للفحص)	%14
5 . صافي الربح السنوي (298000 × 14%)	41720

ثالثاً: يكون تحديد أرباح المنشآت الصغيرة التي تقوم بنشاط تجاري أو صناعي أو خدمي ويتضمن أنشطة تخضع للتسعير الجبري، وأخرى لا تخضع للتسعير الجبري على أساس صافي الربح السنوي للمنشأة والناتج من الأنشطة المسعرة جبرياً وفقاً للأسس المحددة لها والسابق الإشارة لها، والأنشطة غير المسعرة جبرياً وفقاً للأسس الخاصة بها، وأي إيرادات أخرى .

مثال :

ممول يمتلك متجر لبيع مجموعتين من المنتجات ، المجموعة الأولى وتخضع للتسعير الجبري، أما المجموعة الثانية فتخضع في بيعها لقواعد العرض والطلب، وفيما يلي البيانات التي تم جمعها من واقع دفاتر وسجلات ومستندات الممول:

1 . كانت المشتريات من سلع المجموعة الأولى خلال العام من واقع الفواتير والمستندات 350 ألف جنيه، رد منها خلال العام ما يبلغ 30 ألف جنيه لعيوب بها. ويتم بيع هذه السلع بهامش ربح 15% من ثمن الشراء.

2 . بلغ متوسط المبيعات اليومية من سلع المجموعة الثانية 1200 جنيه .

3. عدد أيام العمل خلال العام 300 يوم .

4 . نسبة صافي الربح المحددة بالتعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب لسلع المجموعة الثانية بلغت 12%.

5 . تبين أن الممول حقق من بيع أحد الأصول الرأسمالية المستخدمة في النشاط أرباح بلغت 9000 جنيه.

المطلوب: تحديد صافي ربح الممول والخاضع للضريبة في ض وء البيانات السابقة .

الحل

أولاً:تحديد صافي ربح الممول من المجموعة الأولى والمسعرة جبرياً:

1 . تحديد صافي المشتريات = 350000 − 30000 = 320000 جنيه

2 . هامش الربح = 320000 × 15% = 48000 جنيه

3 . المبيعات = 320000 + 48000 = 368000 جنيه

بيان	المبالغ
المبيعات السنوية	368000
يخصم منه : صافي المشتريات	(320000)
مجمل الربح	48000

يخصم منه: المصروفات العمومية والإدارية	----
صافي الربح السنوي	48000

ثانياً : تحديد صافي ربح الممول من المجموعة الثانية غير الخاضعة للتسعير الجبري:

بيان	المبالغ
1. قيمة الإيرادات اليومية	1200جنيه
2 . أيام العمل في السنة	300 يوم
3 . قيمة الإيرادات السنوية (1200 × 300)	360000
4 . نسبة صافي الربح (المحددة بالتعليمات التنفيذية للفحص)	%12
5 . صافي الربح السنوي (360000 × 12%)	43200

ثالثاً : تحديد صافي ربح المنشأة:

بيان	المبالغ
صافي ربح النشاط الخاضع للتسعير الجبري	48000
صافي ربح النشاط غير الخاضع للتسعير الجبري	43200
ايرادات أخرى (أرباح رأسمالية)	9000
صافي الربح السنوي	100200

(2) قواعد المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة الفئة الثانية :

تتلخص أسس وقواعد المحاسبة الضريبية بالنسبة لها سواء كانت منشآت

فردية أو أشخاص أعتبارية على النحو التالي :

1 . يتحدد صافي الربح بناء على قائمة الدخل المعدة على أساس الأستحقاق والأصول والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وفي ضوء السجلات والمستندات المؤيدة لكل من الإيرادات والتكاليف والمصروفات .

2 . يجوز لهذه المنشآت عدم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية .

3 . تستثنى هذه المنشآت من تطبيق أحكام تحديد صافي الربح الضريبي وفقاً لأحكام المادة (21) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل بالنسبة لما ترتبط به من العقود طويلة الأجل.

4 . يتم تقديم الاقرار الضريبي لهذه المنشآت على النموذجين (27) أو (28) إقرارات والخاصة بالمنشآت الصغيرة الفئة الثانية وذلك حسب الأحوال .

5 . تلتزم هذه المنشآت بإصدار فواتير مؤيدة لما تؤديه من أعمال أو خدمات أو مبيعات .

هذا وتنطبق ذات هذه القواعد على المنشآت الصغيرة الفئة الأولى والتي تتخذ شكل شركة الأموال (الشركة المساهمة أو شركة التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدودة).

ويعد الأقرار الضريبي لمثل هذه المنشآت على أساس القواعد الضريبية والمنصوص عليها في القانون 91 لسنة 2005 المعدل من حيث الإيرادات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها والتكاليف الواجبة الخصم. ولا يتم التم يز عند إعداد الإقرار الضريبي بين الإيرادات الناتجة من مبيعات سلع مسعرة جبرياً أو من مبيعات سلع لا تخضع للتسعير الجبري ، حيث ترحل جميع هذه المبيعات إلي قائمة الدخل على أساس الأستحقاق، وكذلك تحمل التكاليف على قائمة الدخل على أساس الاستحقاق..

(3) قواعد المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة الفئة الثالثة:

تعامل هذه المنشآت ضريبياً مثل أي منشأة خاضعة للضريبة ويحدد صافي ربحها الخاضع على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، مع مراعاة ما يلي :

1 . إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية وفقاً لما يتطلبه قانون ضريبة الدخل .

2 . تلتزم هذه المنشآت بتطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد قوائمها المالية.

2 . الالتزام بالأحتفاظ بالمستندات المؤيدة للإيرادات والنفقات .

3 . يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 المعدل.

4 . تقدم هذه المنشآت إقراراها الضريبي على أي من النموذجين رقم (27) أو (28) إقرارات بحسب الأحوال .

وسوف يتم تناول المعاملة الضريبية واعداد الاقرار الضريبي لمثل هذه المنشآت، وذلك عند تناول كيفية تحديد الوعاء الضريبي لأرباح النشاط التجاري والصناعي بالكتاب الثاني.

الفصل الرابع
الإعفاءات المرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي

تضمنت المادة رقم (31) الإعفاءات المتعلقة بالنشاط التجاري والصناعي وهي كالتالي:

1 - أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط (سبق الإشارة إليها).

2 - أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها، ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط (سبق الإشارة إليها).

ومما يجدر الإشارة إليه أن المشرع الضريبي قد نص في البند الثاني من المادة (31) على إعفاء منشآت تربية النحل وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط، في حين أنه لم ينص على خضوعها ضمن أحكام المادة (19). ولقد كانت القوانين الضريبية السابقة تعفي هذه المشروعات من الخضوع للضريبة بشكل مطلق.

3 - ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، مع عدم جواز خصم الخسائر الناتجة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية. ويلاحظ أن الهدف من هذا الإعفاء هو تشجيع الأشخاص الطبيعيين على التعامل في الأوراق المالية مما يؤدي إلى دفع وتدعيم سوق المال وتطوير عمليات البورصة المصرية.

ولقد تم ألغاء هذا الاعفاء بموجب المادة الرابعة من القانون 53 لسنة 2014، وبذلك أصبحت هذه الايرادات خاضعة للضريبة وفقاً لقواعد خاصة والتي حددتها المواد 46 مكرر (3) ومكرر (4) ومكرراً (5) والمضافة بموجب القانون 53 لسنة 2014.

إلا أنه رجع المشرع الضريبي في القانون 96 لسنة 2015 ، وأوقف العمل بالضريبة على أرباح التعامل في الوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية لمدة عامين، وبذلك أعاد الاعفاء السابق تقريره لمثل هذه الأرباح في القانون 91 لسنة 2005 عند صدوره.

4 - ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من:

أ - عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف أنواعها المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال.

ب - التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالأسهم.

ج - التوزيعات على حصص رأس المال في الشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات الأشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين في شركات التوصية بالأسهم.

د - التوزيعات على صكوك الاستثمار التي تصدرها صناديق الاستثمار.

ولقد تم ألغاء الإعفاءات التي وردت في (ب ، ج ، د) وتم خضوعها للضريبة بموجب قواعد خاصة وفقاً للمواد 46مكرراً ، ومكرراً (1) ومكرراً(2) والمضافة بالقانون 53 لسنة 2014، والمعدلة بالقانون 96 لسنة 2015.

أما الاعفاء الوارد في (أ) فلقد تم ألغاؤه وأصبح هذا الايراد خاضع للضريبة وفقاً للقواعد العامة لفرض الضريبة، ويدخل ضمن ايرادات النشاط الخاضع للضريبة .

5 - العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية، وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها تلك البنوك، وعن الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد، وعن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي. وهذا الإعفاء جاء لتشجيع الأشخاص الطبيعيين على توجيه جزء من دخلهم نحو الأوعية الادخارية المختلفة التي جاءت في هذا البند، وذلك لتوفير الأموال اللازمة لتمويل الاستثمار.

6 - الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية :

أعفى القانون 91 لسنة 2005 أرباح هذه المشروعات في حدود نسبة التمويل من الصندوق الاجتماعي ، وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال، دعماً من جانب المشرع الضريبي للشباب الذين يقومون بمثل هذه المشروعات خلال الفترات الأولى لبداية نشاطهم حتى تستقر أوضاعهم وتنمو مشروعاتهم.

إلا أنه نظراً لإساءة بعض المستثمرين في استخدام التمويل الذي يحصلون عليه من الصندوق الاجتماعي بحيث أصبح هذا الأعفاء لا يحقق الهدف الاجتماعي والاقتصادي المنشود منه، فلقد تم تعديل الاعفاء الوارد في البند (6) بموجب القانون 11 لسنة 2013 بالشكل الذي أدى إلى تقييده ولا يستفاد منه إلا في حدود وبشرط معينة، وتم تعديل نص البند(6) والذي يقرر هذا الاعفاء على النحو التالي:

" الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر، وبحد أقصى ما يعادل 50% من الربح السنوي، وبما لا يجاوز خمسون ألف جنيه، وذلك لمدة خمس سنوات إبتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال، وذلك

بشرط أمساك دفاتر وحسابات منتظمة."

ويتضح من نص البند(6) أن المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي يتم أعفاء أرباحها من الضريبة في الحدود وبالشروط التالية:

أ – يكون الأعفاء في حدود نسبة التمويل من الصندوق الاجتماعي إلى رأس المال المستثمر في المشروع .

ويقصد برأس المال المستثمر إجمالي الأموال المستثمرة في المشروع من رأس المال الثابت (الأصول الثابتة) ورأس المال العامل (الأصول المتداولة – الالتزامات المتداولة).

ب – يعفى من الأرباح السنوية في حدود نسبة التمويل من الصندوق الاجتماعي وبحد أقصى 50% من صافي الربح السنوي ، وبما لا يجاوز 50ألف جنيهاً في السنة. ويترتب عن هذا الشرط أن يكون الاعفاء كالتالي:

مقدار الأرباح في حدود نسبة التمويل من الصندوق الاجتماعي	أو 50% من صافي الأرباح السنوية	أو 50 ألف جنيه من الأرباح السنوية
أيهم أقل		

مثال : أقام أحد الممولين مصنع لإنتاج المشغولات الحريرية برأس مال مستثمر يبلغ 200 ألف جنيه منه 150 ألف جنيه تم تمويله عن طريق قرض حصل عليه الممول من الصندوق الاجتماعي بفائدة سنوية 4%، والباقي تم تمويله من أمواله الذاتية ، ولقد حقق المصنع في نهاية السنة الأولى لنشاطه صافي ربح بلغ 60 ألف جنيه.

المطلوب: تحديد المعاملة الضريبة لأرباح الممول من هذا المصنع.

الحل:

نظراً لأن هذا المصنع من المشروعات المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي تعفى أرباحه من الضريبة في حدود نسبة هذا التمويل :

$$\text{نسبة التمويل} = \frac{\text{القرض من الصندوق الاجتماعي}}{\text{اجمالي رأس المال المستثمر}} \times 100$$

$$\text{نسبة التمويل} = \frac{150000}{200000} \times 100 = 75\%$$

يتم الأعفاء على النحو التالي :

مقدار الأرباح في حدود نسبة التمويل من الصندوق الاجتماعي	أو 50% من صافي الأرباح السنوية	أو 50 ألف جنيه من الأرباح السنوية
60000 × 75% = 45000	60000 × 50% = 30000 جنيه	50000 جنيه
أيهم أقل		

وتأسيساً على ما سبق يعفى من الأرباح السنوية للممول 30 ألف جنيه وما زاد عن ذلك يخضع للضريبة.

ج – يستمر هذا الأعفاء لمدة خمس سنوات إبتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال.

د – يشترط لكي يستفيد الممول من الأعفاء المشار إليه أن يمارس نشاطه من خلال منشأة فردية، ويمسك دفاتر وحسابات منتظمة.

الباب الرابع
إيرادات المهن غير التجارية

مقدمة:

تناول المشرع إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين فى الباب الرابع من الكتاب الثاني من القانون رقم 91 لسنة 2005 في المواد من (32) إلى (36) والمواد من (70) إلى (73).كما تناولت اللائحة التنفيذية للقانون الصادرة بقرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005 ايرادات المهن الحرة فى المواد من 43 الى 47

وسوف نتناول فى هذا الباب إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وكيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة والإعفاءات المعتمدة في الفصول التالية:

الفصل الأول : تحديد وعاء الضريبة.

الفصل الثاني: لإعفاءات المقررة من الضريبة.

الفصل الأول

تحديد وعاء الضريبة

أولاً . المهن الخاضعة للضريبة:

نصت المادة (32) من القانون 91 لسنة 2005 والمعدلة بالقانون 53 لسنة 2014على أن تفرض الضريبة على:

1 – صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر وكذلك ايرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة في الخارج إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهني.

2 – الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم.

3 – أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (6) من هذا القانون، سواء كانت هذه الايرادات محققة في مصر أو في الخارج إذا كانت مصر مركزاً للمهنة أو النشاط .

ويقصد بالمهن الحرة تلك المهن التى تتعلق بخدمات يؤديها الشخص بعمله للغير وبصفة مستقلة والتى يحتاج مباشرتها إلى كفاءة علمية خاصة أو مهارة فنية والتى تقوم أساسا على النشاط الذهنى ، ويعتبر رأس المال فيها عاملا ثانويا عند مزاولتها كالمحامى والمحاسب والطبيب وما الى ذلك.

أما المهن غير التجارية فيقصد بها تلك المهن التى لا يسود فيها رأس المال وحده والتى لا تكون مهنة تجارية أو صناعية أو زراعية أو مهنة حرة، فهى المهن التى لم يرد بشأنها نص صريح فى القانون التجارى والتى يكون الإيراد الناتج من مزاولتها متأتيا من عنصر العمل أساسا ويزاولها الممول بصفة مستقلة، على حين تتميز المهن التجارية

بكون رأس المال عنصراً أساسيا فى تحقيق الربح.

أما الدخل الذي يحصل عليه أصحاب حقوق الملكية الفكرية يتمثل في إيرادات بيع أو استغلال هذه الحقوق مثال ذلك استغلال المؤلفات الأدبية والفنية والأفلام السينمائية وغيرها من حقوق الملكية الفكرية.

أما المهن والأنشطة غير المنصوص عليها فى المادة (6) من هذا القانون فهى المهن والأنشطة التى يحصل منها الممول على إيرادات بخلاف إيرادات النشاط التجاري والصناعي والمرتبات وما فى حكمها وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية.

ويمكن القول بأن المهنة هى العمل الذى يزاوله الشخص على وجه التكرار والاحتراف بقصد الربح وتستلزم ان يؤهل نفسه له علمياً وعملياً،أما النشاط فهو بذل أى جهد لدرجة لا ترقى إلى الامتهان ليصبح مهنة ولا تقترب من العمل العارض ، أى الحالة الوسط بين العمل العارض والمهنة. ومن أمثلة ذلك الموظف الذى يستغل أوقات فراغه فى شراء وبيع الأوراق المالية أو البضائع او السيارات يعتبر إيراده من عمله هذا بمثابة نشاط يندرج تحت إيرادات المهن غير التجارية.

وهذا وقد حدد قرار وزير المالية رقم 549 لسنة 2005 المهن غير التجارية فيما يلى : -

1 - المحاماة.
2 - الطب.
3 - الهندسة (بما في ذلك الهندسة الزراعية).
4 - الصحافة.
5 - تأليف المصنفات العلمية والأدبية بما في ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية.
6 - المحاسبة والمراجعة.
7 - الخبرة بما في ذلك مهنة الخبير المثمن.
8 - الترجمة.

9 - القراءة والتلاوات الدينية.
10- الرسم والنحت والخط.
11- الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتليفزيونية والإذاعية والمسرحية.
12- عرض الأزياء.
13- التخليص الجمركي.
14- القبانة.
15- النسخ على الآلة الكاتبة والكمبيوتر وغيرها بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه.

ثانياً. شروط خضوع إيرادات المهن غير التجارية للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

يتضح من نص المادة (32) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل أنه يشترط لإخضاع إيرادات المهن الحرة، والأنشطة غير التجارية للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين توافر الشروط الآتية :

1- مزاولة المهنة أو النشاط بصفة مستقلة :

يقصد بالاستقلال فى مزاولة المهنة قيام من تربط الضريبة باسمه بنشاطه المهنى لحسابه الخاص ، بمعنى أن تضاف نتائج مزاولة المهنة أو النشاط من ربح أو خسارة إلى عناصر ذمته المالية باعتباره المتحمل لمخاطر مهنته.

وتطبيقا لهذا الشرط يعتبر ما يحصل عليه الطبيب الذى يجرى عملياته فى مستشفى معين دون أن تربطه به علاقة الأجير برب العمل من إيرادات المهن غير التجارية ، أما إذا كانت تربطه علاقة تبعية بالمستشفى الذى يجرى فيه عملياته فإيرداه يعتبر ضمن المرتبات وما فى حكمها. ومثال آخر يعتبر

الإيراد الذى يحصل عليه المحامى تحت التمرين من إيرادات المهن غير التجارية ، مادامت لا تربطه بالمحامى الذى يتدرب فى مكتبه علاقة الأجير برب العمل، أما إذا تحققت هذه العلاقة ، فإن ما يحصل عليه من مرتب يعتبر من المرتبات وما فى حكمها.

2- قيام المهنة أو النشاط على عنصر العمل بصفة أساسية :

اشترط المشرع أن يكون العمل هو العنصر الأساسي فى مزاولة المهنة أو النشاط الذى يدخل ضمن إيرادات المهن غير التجارية. ويعتبر هذا الشرط من الشروط التى تميز المهن الحرة وغيرها من الأنشطة، ومع ذلك يلاحظ انه مع التطور التكنولوجي لبعض المهن مثل طب الأسنان، والأشعة أن أصبح عنصر رأس المال يمثل قدرا من الأهمية فى هذه المهن فى شكل الأجهزة والأدوات التى يستخدمها الطبيب، ومع ذلك لا تزال الخبرة الفنية هى الأساس فى استخدام هذه الأجهزة والأدوات بشكل جيد.

3- مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر:

اشترط المشرع لخضوع إيرادات المهن غير التجارية للضريبة أن تكون ناتجة من مزاولة المهنة أو النشاط بصفة أساسية فى مصر . حيث نصت المادة (6) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل على أ ن " *تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر أو خارجها* <ins>*إذا كانت مصر*</ins> *مركزا لنشاطه التجارى أو الصناعى أو المهنى"* .

وكذلك نص البند (1) من المادة (32) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل بأن *"تفرض الضريبة علي صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، إذا كانت ناتجة عن* <ins>*مزاولة المهنة أو النشاط في مصر*</ins> *وكذلك ايرادات المهن الحرة وغيرها من*

المهن غير التجارية المحققة في الخارج إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهني".

ويؤكد نص المادة رقم (6) والبند رقم (1) من المادة رقم (32) أن نطاق فرض الضريبة يتسع ليشمل الدخل المحقق في الداخل وفي الخارج، متى كانت مصر مركزاً للنشاط المهني للممول.

وممارسة المهنة بمصر غير مرتبط بجنسية القائم بها مصريا أو أجنبيا. وعلى ذلك إذا إستدعى طبيب من الخارج (سواء أكان مصريا أو أجنبيا) لإجراء عمليات جراحية بمصر أو لتقديم استشارات طبية بها فإن ما يتقاضاه نتيجة لذلك يخضع للضريبة كإيرادات مهن غير تجارية، مع إعمال قواعد الاتفاقيات الضريبية الدولية لمنع الازدواج الضريبي.

4- احتراف المهنة أو النشاط :

يشترط لخضوع الأرباح الناتجة من مزاولة المهن غير التجارية للضريبة أن يكون القائم بها محترفا لها ، بمعنى أن تعتبر مصدراً من مصادر الرزق بالنسبة له. ومن المعروف أن الاحتراف يتكون من ركنين هما: ركن مادى : قوامه مزاولة المهنة أو النشاط بصفة متكررة ومعتادة ، وركن معنوى : يتمثل فى نية تحقيق الربح ، وهذان الركنان مرتبطان ارتباطا وثيقا حيث يستدل عادة بأحدهما على وجود الأخر.

ولعل هذا الشرط يفسر لنا سبب إعفاء الجمعيات الخيرية التى لا ترمى إلى الكسب فى حدود نشاطها الرياضي أو الاجتماعي أو العلمي. فهذه حالة من الحالات التى تنتفى فيها نية تحقيق أرباح لدى القائم بالنشاط.

5- ممارسة النشاط بصورة فردية :

تفرض الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين على الارباح التى يحققها الممول من مزاولة مهنة حرة او مهنة غير تجارية بصورة منفردة دون مشاركة مع اشخاص آخريين. أما إذا قام الممول بمزاولة نشاط من أنشطة المهن الحرة

مع آخرين متخذاً شكل الشركة – إذا كان قانون مزاولة المهنة يسمح بذلك – فتخضع أرباح الشركة المهنية للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

ثالثاً . تحديد صافي الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة:

نصت المادة (33) على أن *"تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافي الإيرادات خلال السنة السابقة، ويشمل الإيراد من المهن الحرة وغير التجارية عائدات التصرف في أية أصول مهنية، وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب.*

ويكون تحديد صافي الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام قانون الضرائب بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول وذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير".

اما التكاليف واجبة الخصم من الايرادات فقد حددها القانون واللائحة التنفيذية فيما يلى:

1 – رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة.

2 – الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقاً لأحكام هذا القانون.

3 – المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات.

4 – أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر.

وفي تطبيق أحكام البندين (3 ، 4) يشترط ألا تزيد جملة ما يعفى للممول من صافي الإيراد الخاضع للضريبة على 3000 جنيه سنوياً.

ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة

(6) من هذا القانون.

وفي ضوء ما تقدم يتحدد صافي الإيراد الذي يدخل في وعاء الضريبة على أساس سنة كاملة تبدأ من أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر من كل عام (فيما عدا الحالات التي يمكن محاسبتها عن فترة أقل أو ازيد من سنة). ويتم هذا التحديد في ضوء ما يلي:

أ – أساس تحديد صافي الإيرادات لأصحاب المهن الحرة وغير التجارية.

ب– الإيرادات الإجمالية الخاضعة للضريبة.

ج – التكاليف الواجبة الخصم.

أ – أساس تحديد صافي الإيرادات لأصحاب المهن الحرة وغير التجارية.

جرى العرف المحاسبي عند تحديد الأرباح ونتائج الأعمال اتباع إحدى طرق ثلاث:

1 – أساس أو قاعدة الربح النقدي:

ومن مقتضاها ألا يدرج في الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات لصاحب المهنة سوى الإيرادات التي تم قبضها فعلاً خلال السنة المعد عنها الحساب. كما لا يحمل هذا الحساب إلا بالمصاريف التي تم سدادها فعلاً خلال السنة. وبعبارة أخرى أن الأساس النقدي يهتم بوجوب تحقق واقعة الدفع الفعلي للمصاريف والقبض الفعلي للإيرادات. ومن ثم لا يعير اهتماماً للإيرادات والمصروفات المقدمة أو المستحقة.

2 – أساس أو قاعدة الاستحقاق:

تعد قاعدة الاستحقاق هي القاعدة التي يتم تطبيقها عند إعداد القوائم المالية للمنشآت التجارية والصناعية، فتؤخذ الإيرادات الخاصة بالسنة في الحسبان سواء حصلت أو لم تحصل، كما تحمل المصاريف التي تخص السنة المالية سواء دفعت أم لم يتم سدادها.

3 – القاعدة المشتركة:

وهي تعد وسطاً بين القاعدتين السابقتين، فتأخذ الأساس النقدي بالنسبة للإيرادات بينما تتبع أساس الاستحقاق فيما يخص المصروفات. ويرى جمهور الكتاب أن اتباع الأساس النقدي هي الأساس الأصلح عند تحديد أرباح أصحاب المهن الحرة مثل الأطباء والمحامين والمحاسبين وغيرهم، لأن ديونهم في الغالب ليس لها صفة الأثبات كديون التاجر والتي يتم إثباتها بمقتضى دفاتر وأوراق تجارية. بل أن كثير من أصحاب المهن يحجبون عن رفع دعاوي قضائية على عملائهم لمطالباتهم بالمستحق عليهم وذلك لكي يحافظوا على حسن صلاتهم بهؤلاء العملاء وعلى جزء كبير من رأس مالهم المعنوي والمحافظة على كرامة مهنتهم.

هذا ويعد الأساس النقدي هو الأساس الذي يأخذ به قانون الضريبة على الدخل عند تحديد إيرادات أصحاب المهن غير التجارية، ويؤكد هذا ما ورد في الفقرة الثالثة من المادة (78) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل والتي ألزمت اصحاب المهن غير التجارية تسليم كل من يدفع إليه مبلغاً خاضعاً للضريبة، إيصالاً موقعاً عليه منه وموضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل، ويكون هذا الإيصال هو سند التحصيل الذي يقدم لمصلحة الضرائب عند الطلب.

أما عن المصروفات فلقد نصت الفقرة الثانية من المادة (33) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل أنه عند تحديد صافي الإيرادات ينبغي خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول، وهذا يتفق مع أساس الاستحقاق. بينما نصت المادة (44) من اللائحة التنفيذية أنه يكون اعتماد التكاليف الواجبة الخصم من واقع الإيصالات الصادرة عن الجهات المختصة، وهذا يتفق مع الأساس النقدي.

وتأسيساً على ما سبق فإننا نميل للأخذ بالأساس المشترك، ونرى أن هذا يتفق مع نصوص القانون حيث يتم الأخذ على الأساس النقدي بالنسبة للإيرادات وكافة أنواع المصروفات فيما عدا المصروفات الرأسمالية والتي تؤدي

لتكوين أصول مهنية فتعتمد إهلاكاتها فقط ضمن التكاليف المهنية.

ويؤيد أتباع الأساس المشترك ما جاء في المادة (54) من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 والتي تنص على أن تعامل الشركات التي تزاول نشاطاً مهنياً معاملة الأشخاص الاعتبارية على أن تحدد إيراداتها على الأساس نقدي ومصروفاتها على أساس الاستحقاق.

ب – الإيرادات الإجمالية الخاضعة للضريبة:

حددت المادة (33) من القانون 91 لسنة 2005 الإيرادات التي تدخل في وعاء الضريبة وتشمل ما يلي:

1 – إيرادات المهن غير التجارية.

2 – عائدات التصرف في أية اصول مهنية (الأرباح الرأسمالية).

3 – عائدات نقل الخبرات.

4 – عائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً.

5 – اية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب.

وقد حددت المادة (43) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود ب عائدات التصرف في أية أصول مهنية بأنها الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع اى أصل من الأصول المستخدمة فى مزاولة المهنة او نتيجة التنازل عن المكتب او جزء منه. وحددت ايضا المقصود بعائدات نقل الخبرة بأنها الارباح التى تتحقق نتيجة التدريب او الاستشارات لبعض مزاولى المهنة او لجهة اخرى، إلا انها لم تحدد أنواع ايرادات المهن غير التجارية، وذلك لأنها تختلف من مهنة إلى أخرى، فهي عند مهنة المحاماة تختلف عن تلك التي تتحقق بالنسبة لمهنة الطبيب، وهكذا لباقي أنواع المهن.

ويتضح من نص المادة (6) والمادة (33) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل ، ونص المادة (43) من اللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه، أن جميع الإيرادات التي تتحقق لأصحاب المهن الحرة وغير التجارية في الداخل أو الخارج، وسواء كانت إيرادية أو رأسمالية تدخل في صافي الإيراد الخاضع

للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين. إلا ان هناك بعض المشكلات التي ترتبط بخضوع الايرادات المحققة في الخارج ، والايرادات التي قد لا ترتبط بمزاولة المهنة ولكنها ترتبط بمكان مزاولة المهنة أو ترتبط بالممول ذاته. وهذا ما سيتم تناوله في النقاط التالية:

أولاً: الايرادات المهنية المحققة في الخارج:

يترتب عن تطبيق البند (1) من المادة رقم (32) المعدلة بالقانون (53) لسنة 2014 خضوع الإيرادات المحققة في خارج مصر لأصحاب المهن الحرة وغير التجارية المقيمين في مصر للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك إذا توافر شرطين أساسيين وهما على النحو التالي :

1 - أن يكون للشخص الطبيعي نشاطاً مهنياً مركزه مصر.

2 – أن تكون الايرادات المحققة في الخارج ناتجة من مزاولة الممول لنشاطه المهني .

فعلي سبيل المثال إذا قام ممول شخص طبيعي مقيم في مصر يمتلك مكتب لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بتقديم إستشارات مالية لبعض عملاء له في المملكة الأردنية وتحقق له اتعاب مهنية من هذا النشاط فإن هذه الأتعاب تعد من الايرادات الخاضعة للضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين وفقاً للتعديل الذي تم بموجب القانون 53 لسنة 2014 .

وإذا لم يكن للشخص الطبيعي نشاطاً مهنياً في مصر، وتحقق له دخل عن نشاط مهني في الخارج، فلا تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المصرية على هذا الدخل.

مثال: شخص طبيعي مصري الجنسية ومقيم في مصر، يعمل كاستاذ للعمارة بكلية الهندسة جامعة القاهرة ، ولقد قدم مجموعة من التصميمات المعمارية والاستشارات الهندسية لأحدي الجهات بدولة الامارات العربية المتحدة ، وحقق

من ذلك دخل بلغت قيمته 50 ألف درهم أماراتي.

المطلوب : توضيح المعاملة الضريبية في هذه الحالة.

الحل

للاجابة على هذه الحالة نرى أنه لا يوجد مجال لفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر، لأن ه ليس للممول نشاطاً مهنياً في مصر، ويقتصر نشاطه في مصر على عمله الوظيفي كاستاذ للعمارة بكلية الهندسة جامعة القاهرة.

هذا ونرى أنه عند تحديد الايراد المحقق في الخارج والخاضع للضريبة في مصر، ضرورة خصم ما تكبده الممول من مصاريف ممارسة مهنته في الخارج.

مثال: ممول شخص طبيعي، ويعمل كأستاذ للجراحة العامة بكلية طب قصر العيني ويمتهن مزاولة مهنة الطب من خلال عيادة خاصة بالقاهرة ، وقام بزيارة المملكة العربية السعودية لإجراء عمليات جراحية دقيقة هناك، ولقد تحقق له دخل من هذه العمليات بلغ ما يعادل 150 ألف جنيه مصري، وبلغت مصاريف سفره وأقامته بالمملكة العربية السعودية لأداء تلك المهمة ما يعادل 40 ألف جنيه مؤيدة بتذاكر السفر وفواتير الفنادق التي أقام بها هناك، بجانب بيان بمصاريف انتقالاته. والمطلوب: تحديد المعاملة الضريبية لتلك الايرادات.

الحل

يخضع في هذه الحالة ايرادات الممول المحققة في الخارج، لأن للممول نشاط مهني ومركزه مصر (العيادة). و يعد الايراد الخاضع للضريبة هو المبلغ الصافي بعد استبعاد التكاليف التي تحملها الممول طول فترة اقامته بالمملكة العربية السعودية لآداء مهمته .

وقد تبرز مشكلة المستندات المحررة في الخارج، سواء شهادات الايرادات أو فواتير ومستندات المصروفات، ومدى اعتمادها من قبل مصلحة الضرائب المصرية، حيث لم يعالج القانون مثل هذه المشكلات، ولم يحدد اسلوب معين للتحقق من الايرادات، واعتماد التكاليف التي يتحملها الممولين من الأشخاص الطبيعيين عن نشاطهم بالخارج .

وتبرز أيضاً مشكلة سعر تحويل العملة للإيرادات المحققة في الخارج، فهل تكون بالسعر في تاريخ تحققها، أم بالسعر في تاريخ تحويلها لحساب الممول بمصر، أم في تاريخ نهاية الفترة الضريبية.

مثال : شخص طبيعي مقيم في مصر ويمتلك في مصر مكتب لمزاولة مهنة المحاماة، ولقد قام بالتحكيم في بعض القضايا الدولية امام محكمة العدل الدولية بلاهاي، وحقق دخل صافي بلغ 250 ألف يورو ، وتم تحويل هذا المبلغ لحساب الممول في أحد البنوك بمصر في تاريخ تحققه حيث كان سعر اليورو 9 جنيه مصري ، بينما كان سعر اليورو في نهاية الفترة الضريبية 9,40 جنيه مصري.

المطلوب : تحديد مقدار الأرباح الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، عن نشاط الممول في الخارج .

الحل

في حالة إذا تم الأخذ بسعر صرف اليورو في تاريخ تحقق الايراد.	في حالة إذا تم الأخذ بسعر صرف اليورو في تاريخ نهاية الفترة الضريبية.
صافي الربح الخاضع للضريبة = 250ألف يورو × 9 = 2,25 مليون جنيه	صافي الربح الخاضع للضريبة = 250ألف يورو × 9,50 = 2,375 مليون جنيه

ويراعى عند حساب الضريبة المستحقة السداد، استنزال الضريبة المسددة في الخارج ، وذلك في حدود الضريبة المحسوبة على الإيرادات المحققة في الخارج، وهو ما سبق تناوله في ايرادات النشاط التجاري والصناعي المحققة في الخارج.

ثانياً: الايرادات الأخرى:

قد يحصل بعض أصحاب المهن على إيرادات أخرى لا يكون مصدرها مزاولة مهنية، لكن يكون مصدرها خبرة الممول وتأهيلة العلمي. مثل أن يقوم بإلقاء محاضرات أو الاشتراك في ندوات او إلقاء احاديث بالإذاعة والتليفزيون، أو يكون مصدرها مكان مزاولة المهنة مثل الإيراد الناتج عن تأجير حجرة من مكتبة للغير أو إيراد إعلان مثبت على واجهة المكتب أو العيادة.

ولتحديد مدى خضوع هذه الإيرادات للضريبة، يتوقف ذلك على عدة معايير تتبلور في:

1- مدى تكرار تحقق هذه الإيرادات بالنسبة للممول.

2- ما إذا كان يوجد بالتشريع الضريبي نصوص تخضع هذه المبالغ للضريبة ضمن وعاء المهن أو أي وعاء آخر.

3 - ما إذا كان يوجد نصوص بالتشريع الضريبي تعفى هذه الإيرادات من الخضوع للضريبة.

ج: **التكاليف الواجبة الخصم من إجمالي الإيرادات:**

هناك نوعان من المبالغ الواجبة الخصم من إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة للوصول إلى وعاء الضريبة :

النوع الأول : يتعلق بالتكاليف اللازمة لمزاولة المهنة .

النوع الثانى : يتعلق بالمبالغ التي لا ترتبط بمزاولة المهنة، وتخصم من صافى الإيراد.

وسوف نتناول ذلك بإيجاز فيما يلى:

النوع الأول : يتعلق بالتكاليف اللازمة لمزاولة المهنة:

حددت المادة (33) من القانون التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات في التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة ومنها رسوم القيد والإشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة والضرائب المباشرة ما عدا الضريبة التى يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون ، وإهلاكات الأصول، والمبالغ المؤداه للنقابات لأغراض المعاشات وأقساط التأمين على حياة الممول.

وبخلاف المصروفات والتكاليف التى نص عليها القانون صراحة يشترط لخصم التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ضرورة توافر الشروط التالية وفقا للمادة 45 من اللائحة التنفيذية للقانون :

1- أن تكون لازمة لمباشرة المهنة ، فلا يجوز أن تتعلق بالممول شخصياً.
2- أن يمسك الممول حسابات منتظمة .
3- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات فيما عدا التكاليف او التى التى لم يجر العرف على اثباتها بمستندات .

بالاضافة الى ذلك فانه وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها يشترط ايضا لخصم المصروفات

1 - أن تكون من النوع الإيرادى لا الرأسمالى .
2 - أن تكون قد دفعت فعلا خلال السنة طبقاً للأساس النقدي بإستثناء بعض النفقات التى تعتبر من التكاليف حتى ولو لم تسدد نقداً خلال السنة مثل أقساط استهلاك الأصول الثابتة.

هذا وقد نصت المادة 46 من اللائحة التنفيذية على ان يسرى فى شأن تحديد المقصود بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات المشار إليها فى (المادة ٣٥) من القانون حكم المادة (٢٨) من اللائحة والتى اشارت الى ان المقصود بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، التكاليف والمصروفات التى يتعذر فى الغالب نظرًا لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية، وتتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار،

ومنها:

١ – مصروفات الانتقالات الداخلية.

٢ – مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة.

٣ – مصروفات النظافة.

٤ – الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة ٠

٥ – مصروفات الصيانة العادية.

٦ – الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط.

ويشترط ألا تزيد المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، بما فى ذلك الإكراميات ، عن ٧ % من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

هذا وقد اشارت مصلحة الضرائب فى نماذج الاقرارات الضريبية التى أصدرتها الى بنود التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة النشاط المهنى على النحو التالى :

1 – مصروفات تتعلق بكافة المهن : وتشمل الايجارات ، مصاريف الكهرباء والمياه والغاز ، الادوات الكتابية والمطبوعات، مصروفات الصيانة والاصلاح، مستلزمات الكمبيوتر ، اعلانات طلب الوظائف، التليفونات (ثابت ومحمول)، تصوير المستندات، الاجور والمرتبات ، الاتعاب المهنية، مصروفات السفر والاقامة (بالداخل والخارج) لحضور مؤتمراتأو لأغراض بحثية للأرتقاء بالمهنة، الابحاث والمؤتمرات، اشتراكات ورسوم معارض ومؤتمرات ومجلات علمية وجرائد وغيرها، تأمين ضد الحريق والسرقة وخيانة الامانة ونقل النقدية، ايجار تخزين المستندات، الاهلاكات والكتب والمراجع العلمية .

2– مصروفات متخصصة لكل نشاط على حدة :

فعلي سبيل المثال بالنسبة للمهندسين تشمل هذه المصروفات تصوير رسومات

هندسية، اعداد ماكينات، برامج حاسب، أتعاب جسات، أجور رسامين رسم هندسى. وبالنسبة للأطباء تشمل المستلزمات الطبية، أجور اطباء مساعدين.

ونتناول بإيجاز فيما يلى ايضاح لبعض انواع التكاليف الواجبة الخصم والتى تتعلق بكافة أنواع المهن :

1- **الإيجار** : يسمح بخصم إيجار المكان أو الأماكن المخصصة لمزاولة المهنة أو النشاط ، فإذا كان هذا المكان مملوكاً للممول ، فإنه يكتفي فقط بخصم الضريبة العقارية لهذا المكان بجانب إهلاكاته.

2- **الأجور والمرتبات والمكافآت** : وتعتبر من التكاليف الواجبة الخصم طالما أن الممول قد دفعها إلى عماله ومساعديه سواء كانت أجور نقدية أو عينية أو حصته التى يلتزم بها طبقاً لقانون التأمينات . ويراعى فى حالة استخدام الممول لأفراد أسرته أو أقاربه ان تكون أجورهم فى حدود المثل، وأن تكون مقابل عمل فعلى يؤدونه ولازما لمزاولة المهنة .

3- **نفقات السفر والانتقال** : للممول الحق فى خصم مصاريف السفر والانتقال التى يتحملها من أجل ممارسة المهنة سواء كانت تتعلق به شخصياً أو بالعاملين بمكتبه أو عيادته .

4- **مصروفات عمومية متنوعة** : وتعد من التكاليف الواجبة الخصم طالما أنها لازمة لمزاولة المهنة مثل مصروفات الكهرباء والمياه ، والتليفون، والتلغراف والدمغات . بالإضافة إلى رسوم الاشتراك فى الجمعيات العلمية والمهنية وثمن المطبوعات والأدوات الكتابية والكتب والمراجع والمجلات والدوريات العلمية كما يخصم من الإيرادات أيضا أقساط التأمين ضد أخطار المهنة ، وأقساط التامين ضد الحريق والسرقة ، والتأمين ضد خيانة الأمانة وغيرها وذلك حسب طبيعة كل مهنة .

5-**المصروفات المشتركة** : يراعى خصم ما يخص مزاولة المهنة من المصروفات المشتركة واستبعاد الباقى، ومن أمثلة المصروفات المشتركة مصاريف السيارة أو التليفون أو العقار فى حالة مزاولة الممول نشاطه فى عقار يشغل جزءا منه سكنه الخاص وغيرها . وفى هذا الصدد جرى العرف على خصم ثلثي هذه المصروفات واستبعاد الثلث الآخر مقابل الاستفادة الشخصية من هذه النفقات .

هذا ولقد أوضحت المادة (35) من القانون بأن "*يخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وطبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويكون الخصم بنسبة 10% في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة*" .

ويلاحظ من نص المادة (35) أن خصم التكاليف المنصوص عليها فى المادة (33) يرتبط بأن يكون لدى الممول دفاتر منتظمة، فإن لم توجد تقدر في هذه الحالة التكاليف الواجبة الخصم بما يعادل 10% من اجمالي الإيرادات.

النوع الثانى : المبالغ التى تخصم من صافى الإيراد :

بعد تحديد صافى إيراد المهن والأنشطة غير التجارية على أساس فعلى (فى حالة وجود دفاتر ومستندات منتظمة) أو على أساس حكمى (بتحديد جميع التكاليف التى تخصم من إجمالي الإيرادات بنسبة 10% وذلك فى حالة عدم وجود دفاتر ومستندات منتظمة)، تخصم بعض المبالغ الآتية:

1- التبرعات والإعانات حيث نصت المادة (34) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل على أن يخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة (32) من هذا القانون التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة

المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي، وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمي المصرية. وذلك بما لا يجاوز 10% من صافي الإيراد السنوي .

ولا يجوز خصم ذات التبرعات من أي إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها في المادة (6) من هذا القانون.

ومن الجدير بالذكر أن التبرعات والاعانات لا تخصم إلا فى حالة وجود صافي إيرادات (أرباح) بمعنى أنها لا تخصم إذا كانت النتيجة خسائر.

2- **المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر** ، حيث إنه بالرغم من أن هذين البندين اشار القانون في المادة (33) أنهما من بنود التكاليف الواجبة الخصم، ويجب أن تأتي في ترتيب خصمهما قبل خصم التبرعات، إلا إن نموذج الاقرار الضريبى الصادر عن مصلحة الضرائب قد اعتبر هذين البندين من بنود الخصومات التى يتم خصمهما من صافى الايراد المتبقى بعد خصم التبرعات وذلك فى المرحلة الاخيرة للوصول الى صافى الإيراد الخاضع للضريبة. هذا وقد نصت المادة (33) من القانون على ضرورة ألا تزيد جملة ما يعفى من صافي الإيراد الخاضع للضريبة لهذين البندين على 3000 جنيه سنوياً.

3- **خصم خسائر السنوات السابقة** : نصت الفقرة الأخيرة من المادة (35) من القانون رقم (91) لسنة 2005 المعدل على سريان حكم المادة (29) من هذا القانون إذا كان الممول ممسكاً دفاتر منتظمة. معنى ذلك أن المشرع أجاز

بالنسبة للممول الذى يمسك دفاتر منتظمة أن يرحل الخسائر المتعلقة بإحدى السنوات لتخصم من أرباح السنة أو السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات. فخسائر عام 2013 مثلاً يسمح بخصمها من أرباح عام 2014 وما تبقى منها يخصم من أرباح عام 2015 وهكذا بحد أقصى خمس سنوات. ولا يسرى هذا الخصم على الممول الذى ليس لديه دفاتر منتظمة.

وسوف نتناول فيما يلي كيفية الوصول للوعاء الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين من إيرادات المهن غير التجارية في حالة مسك الممول حسابات منتظمة، وكذلك في حالة عدم مسك الممول حسابات منتظمة كما وردت بنموذج رقم (27) إقرارات الصادر عن مصلحة الضرائب.

إيرادات المهن غير التجارية المؤيدة بحسابات منتظمة

المهنة :	المركز الرئيسى لمزاولة المهنة :
الفروع :	

الإيرادات الخاضعة للضريبة		
إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية	٥٠١	
إيرادات بيع أو استغلال حقوق الملكية الفكرية	٥٠٢	
عائدات التصرف فى أية أصول مهنية (صافى الايراد)	٥٠٣	
عائدات نقل الخبرات (صافى الايراد)	٥٠٤	
عائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كليا أو جزئيا (صافى الايراد)	٥٠٥	
المبالغ المحصلة نتيجة لإغلاق المكتب	٥٠٦	
إيرادات أخرى	٥٠٧	
إجمالى الايرادات = مجموع البنود من ٥٠١ إلى ٥٠٧	٥٠٨	
يخصم إجمالى التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بدون التبرعات يشمل هذا البند المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات خارجية على الا تزيد عن ٧٪ من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات خارجية	٥٠٩	
صافى الإيراد قبل خصم التبرعات = ٥٠٨ - ٥٠٩	٥١٠	
يخصم التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التى تؤول إليها بما لايجاوز صافى الإيراد السنوى	٥١١	
يخصم : التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى ولمؤسسات البحث العلمى المصرية فى حدود ١٠٪ من صافى الإيراد السنوى	٥١٢	
صافى الإيراد بعد خصم التبرعات.	٥١٣	
- المبالغ التى يؤديها الممول إلى نقابته وفقا لنظامها الخاص بالمعاشات (بند ٣) - أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته ولمصلحة زوجه وأولاده القصر (بند ٤) [بشرط ألا يزيد جملة ما يعفى من البندين ٣ و ٤ من المادة (٢٣) من القانون على ٣٠٠٠ جنيه سنويا من الإيراد الخاضع للضريبة].	٥١٤	
الوعاء الخاضع للضريبة قبل تطبيق المادة (٧) من القانون	٥١٥	

إيرادات المهن غير التجارية - غير المؤيدة بحسابات منتظمة

المهنة : ______ المركز الرئيسى لمزاولة المهنة: ______

الفروع ______

الإيرادات الخاضعة للضريبة		
إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية	٥٠١	
إيرادات بيع أو استغلال حقوق الملكية الفكرية	٥٠٢	
عائدات التصرف في آية أصول مهنية (صافى الإيراد)	٥٠٣	
عائدات نقل الخبرات (صافى الإيراد)	٥٠٤	
عائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً (صافى الإيراد)	٥٠٥	
المبالغ المحصلة نتيجة لإغلاق المكتب	٥٠٦	
إيرادات أخرى	٥٠٧	
إجمالى الإيرادات = مجموع البنود من ٥٠١ إلى ٥٠٧	٥٠٨	
يخصم ١٠٪ من إجمالى الإيرادات لمقابلة التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة	٥٠٩	
صافى الإيراد = (٥٠٨ – ٥٠٩)	٥١٠	
يخصم :		
التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التى تؤول إليها بما لا يجاوز صافى الإيراد السنوى .	٥١١	
تبرعات وإعانات مدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للاشراف الحكومى ومؤسسات البحث العلمى المصرية بما لا يجاوز ١٠٪ من صافى الإيراد السنوى	٥١٢	
الوعاء الخاضع للضريبة قبل تطبيق المادة (٧) من القانون . = [٥١٠ – (٥١١ + ٥١٢)]	٥١٣	

الفصل الثاني

الإعفاءات المقررة من الضريبة

وردت الإعفاءات التى قررها المشرع الضريبي لبعض إيرادات المهن غير التجارية فى المادة (36) من القانون ، وتتمثل الإعفاءات فى الأتى :

1. إعفاء المنشآت التعليمية:

نصت المادة (36) فى بندها الأول على أن يعفى من الضريبة :

"المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو لإشراف الأشخاص الاعتبارية العامة أو لإشراف القطاع العام أو قطاع الأعمال العام".

ويلاحظ أن المشرع قد اشترط لإعفاء المعاهد التعليمية أن تكون خاضعة لإشراف الدولة ممثلة فى إحدى وحداتها الإدارية أو لإشراف إحدى وحدات القطاع العام ، فضلاً عن عدم توافر نية الكسب لدى هذه المعاهد.

ولقد تم إلغاء هذا الإعفاء بالقانون رقم 114 لسنة 2008 وذلك نظراً لأن الدولة رأت خروج هذه المنشآت عن هدفها الرئيسي المتمثل في توفير التعليم لفئات المجتمع بدون نية التربح والكسب من هذا النشاط، وأصبحت تلك المنشآت تحقق وفورات ضخمة لأصحابها، لذا رأت الدولة عدم أحقية هذه المنشآت في هذا الإعفاء وأخضعتها للضريبة منذ 5 مايو سنة 2008. وتتحدد الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف الواجبة الخصم بنفس القواعد المنصوص عليها في القانون 91 لسنة 2005 المعدل وتخضع للضريبة على دخل الشخص الطبيعي كإيراد مهن غير تجارية.

كما يتحدد موعد تقديم الإقرار قبل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها.

وتعفي المنشآت التعليمية من الخضوع للضريبة التي تنشأ كجمعية أو مؤسسة أهلية طبقا لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم 84 لسنة 2002 وذلك في حدود الغرض الذي تأسست من أجله.

2. إعفاء إيرادات التأليف والترجمة :

وفقا للبند (2) من المادة (36) من القانون تعفى :

"أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية الأدبية عدا ما يكون ناتجا من بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه فى صورة مرئية أو صوتيه".

ويلاحظ أن الحكمة من ذلك هى رغبة المشرع فى تشجيع عملية التأليف والترجمة ومن ثم يساعد على نشر العلم والمعرفة والثقافة بين أفراد المجتمع . وهذا الإعفاء قاصراً على نشاط التأليف والترجمة فحسب ، فإذا ما تجاوز ذلك إلى العرض المرئي أو الصوتي خضعت أرباحه للضريبة.

3. إعفاء أرباح التأليف الجامعي:

وفقا للبند (3) من المادة (36) من القانون يعفى من الضريبة :

"إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم من مؤلفاتهم ومصنفاتهم التى تطبع أصلا لتوزيعها على الطلاب وفقا للنظم والأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد".

ويستفاد من هذا أن المؤلفات التى يؤلفها أعضاء هيئة التدريس لتوزع أساسا على الطلاب تخضع إيراداتها للضريبة إذا لم يلتزموا بالأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد العليا.

4. إعفاء أرباح الفنانين التشكيليين :

طبقا للبند (4) من المادة (36) تعفى من الضريبة :

"إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر".

وعلى ذلك فإن هذا الإعفاء مشروط بما يلى :

1- أن يكون فناناً تشكيلياً عضواً فى النقابة.
2- أن يكون إنتاجه من مصنفات التصوير أو النحت أو الحفر ، ومعنى ذلك أن من ينتج مصنفاً فى الرسم أو الخط لا يستفيد من الاعفاء ولو كان يتمتع بعضوية النقابة.

5. إعفاء أصحاب المهن الحرة المبتدئين :

ميز القانون 91 لسنة 2005 أصحاب المهن الحرة المبتدئين بأن نص في البند رقم (5) من المادة رقم (36) على أن يعفى من الخضوع للضريبة الإيرادات التي تتحقق لهم لمدة ثلاث سنوات بداية من تاريخ مزاولة المهنة مضافاً لها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة، وتخفض مدة الإعفاء إلى سنة واحدة إذا كان الممول قد أمضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً. كما اشترط القانون 91 لسنة 2005 بأن لا يسري الاعفاء إلا إذا كان الممول يزاول المهنة منفرداً دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتعاً بالإعفاء.

إلا أن القانون 11 لسنة 2013 أدخل تعديلاً على نص البند (5) مما أدى إلى تقييد الاعفاء في حدود 50 ألف جنيه سنوياً طوال مدة الاعفاء، وأصبح نص البند (5) من القانون 91 لسنة 2005 يقضي بأعفاء:

" صافي إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية في مجال تخصصهم ، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة

المهنة الحرة ، وبحد أقصى 50000 جنيه ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتبارًا من أول الشهر التالى لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافا إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، وتخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عامًا ".

ويتضح من النص السابق أنه إذا جاوز صافي إيرادات الممول مبلغ 50 ألف جنيه سنوياً خلال فترة الاعفاء، فإن الزيادة عن ذلك تخضع للضريبة.

وقد يثير هذا الاعفاء عند التطبيق العملي بعض المشاكل، وخاصة أن نص المادة الأولى من القانون 11 لسنة 2013 يقضي بسريان الأحكام المتعلقة بايرادات المهن غير التجارية بداية من الفترة الضريبية 2013، ومن أهم هذه المشاكل التطبيقية ما يلي:

المشكلة الأولى: بالنسبة للمهنيين المبتدئين الذين بدأوا نشاطهم المهني قبل صدور القانون 11 لسنة 2013 وما زالوا في فترة الاعفاء حيث إن هؤلاء المهنيين تمتعوا بالاعفاء المنصوص عليه في المادة (36) البند (5) قبل تعديلها، بغض النظر عن مقدار صافي الايرادات التي يحققونها خلال الفترة الضريبية. والمشكلة التي تطرح نفسها ترتبط بصافي إيراداتهم عن عام 2013، فهل يتمتعوا بالاعفاء عن صافي ايراداتهم بغض النظر عن مقدارها حتى يستكملوا فترة الاعفاء، أم يتم اعفاؤهم عن عام 2013 وما يليه بحد اقصى 50 ألف جنيه سنوياً، حتى تنتهي فترة الاعفاء؟

ونرى إنه من المتعارف عليه قانوناً أنه إذا كان الممول بدأ نشاطه في ظل نظم وقوانين تسمح له بمزايا قانونية أو إعفاءات ضريبية، فأنه يظل يستفيد

بهذه الاعفاءات والمزايا القانونية حتى ولو تم تعديلها قانوناً في فترات لاحقة، وذلك للمحافظة على الأوضاع القانونية للممولين وعدم الاضرار بأوضاعهم الاقتصادية. هذا على أن يسري الاعفاء وفقاً للنصوص القانونية المعدلة على الممولين الذين يبدأوا نشاطهم في فترات لاحقة لصدور القوانين المعدلة.

وتأسيساً على ذلك نرى أن الاعفاء المنصوص عليه في المادة (36) البند (5) من القانون 91 لسنة 2005 والمعدل بالقانون 11 لسنة 2013 ، يسري على المهنيين المبتدئين الذين يبدأوا نشاطهم المهني في عام 2013.

المشكلة الثانية: وترتبط بالمهنيين الذين يبدأوا نشاطهم المهني خلال الفترة الضريبية وليس مع بدايتها حيث إن بداية فترة الاعفاء ستكون خلال فترة ضريبة، وكذلك نهاية فترة الاعفاء في هذه الحالة ستكون خلال فترة ضريبة وليس مع نهايتها، فبفرض أن ممول بدأ نشاطه المهني في منتصف عام 2013 ولم يمضي على تخرجه 15 سنة ، وبالتالي يتمتع بإعفاء لمدة ثلاث سنوات تنتهي في منتصف عام 2016، وبالتالي فإن الممول في الفترة الضريبية الأولى، وهي فترة بداية نشاطه المهني (نصف عام 2013) سوف يعفى له من الخضوع للضريبة صافي الإيراد المحقق في نهايتها بحد أقصى نسبة من مبلغ 50ألف جنيه تتحدد على أساس نسبة فترة الاعفاء إلى الفترة الضريبية (سنة ميلادية). هذا وفي الفترة الضريبية التي تنتهي فيها فترة الاعفاء الضريبي (عام 2016) سوف تنقسم لفترتين الجزء الأول منها ويستكمل فيه الممول فترة الاعفاء الضريبي، والجزء الثاني سيخضع عنه الممول للضريبة. وينبغي في هذه الحالة أن يستفيد الممول بالاعفاء عن صافي إيراداته عن النصف الأول من عام 2016 بحد اقصى نسبة من 50ألف جنيه تعادل نسبة فترة الاعفاء.

مثال : بفرض أن ممول شخص طبيعي بدأ نشاطه المهني كمحاسب قانوني حر من خلال مكتب خاص به في أول أكتوبر 2014، وكان تاريخ تخرجه من كلية التجارة جامعة القاهرة 1995، ولقد بلغ صافي إيراد مكتبه في نهاية عام 2014 مبلغ 20 ألف جنيه، وفي نهاية عام 2015 مبلغ 100ألف جنيه.

المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية لهذا الممول عن عامي 2014، 2015.

الحل

نظراً لأن الممول مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً، فيستفيد بالإعفاء المقرر للمهنيين المبتدئين لمدة عام واحد ينتهي في 9/30 / 2015 ويخضع للضريبة من أول الشهر التالي لانتهاء فترة الاعفاء.

عام 2014 : (بداية النشاط المهني)

يعفى صافي إيراد الممول المحقق في هذه الفترة الضريبية والبالغ 20 ألف جنيه بحد أقصى نسبة من 50 ألف جنيه تتحدد على أساس نسبة الفترة الضريبية في عام 2014 والبالغة ثلاث شهور.

نسبة الفترة الضريبية لسنة ميلادية	(3 ÷ 12) × 100 = 25%
نسبة الحد الأقصى للاعفاء	50000 × 25% = 12500 جنيه
صافي الإيراد المحقق عن الفترة الضريبية	20 ألف جنيه

تتحدد المعاملة الضريبية لعام 2014 على النحو التالي :

صافي إيراد الفترة الضريبية	20000 جنيه
يعفى من الخضوع للضرريبة الحد الأقصى (بنسبة الفترة الضريبية)	(12500) جنيه
صافي الإيراد الخاضع للضريبة	7500 جنيه

عام 2015 : (نهاية فترة الاعفاء الضريبي)

يعفى من صافي إيراد الممول المحقق في هذه الفترة الضريبية بنسبة فترة الاعفاء المتبقية والبالغة 9 شهور (حتى نهاية شهر سبتمبر)، وبحد أقصى نسبة من 50 ألف جنيه تتحدد على أساس نسبة فترة الاعفاء المتبقية.

نسبة فترة الأعفاء لسنة ميلادية	(9 ÷ 12) × 100 = 75%
نسبة الحد الأقصى للاعفاء	50000 × 75% = 37500 جنيه

وتتحدد المعاملة الضريبية لعام 2015 على النحو التالي :

صافي الإيراد المحقق لعام 2015	100000 جنيه
نسبة صافي الايراد عن فترة الأعفاء= 100000× 75%= 75000 جنيه	
أو الحد الأقصى للإعفاء (بنسبة الفترة)= 50000 × 75% = 37500 جنيه	
يعفى أيهما أقل	(37500)
صافي الايراد الخاضع للضريبة عن عام 2015	62500

هذا ويلاحظ ان التعديل في القانون (11) لسنة 2013 لم يشترط لإستفادة الممول بالاعفاء أن يزاول المهنة منفرداً، وهذا التعديل يعطي الحقق لأصحاب المهن في التمتع بالاعفاء سواء كان يزاول المهنة منفرداً أو بالمشاركة مع آخرين.

الباب الخامس

إيرادات الثروة العقارية

مقدمة:

تناول المشرع إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في الباب الخامس من الكتاب الثاني من القانون رقم 91 لسنة 2005 المعدل ابتداء من المادة (37) وانتهاء بالمادة (46). وتشتمل إيرادات الثروة العقارية في الآتي:

أ : إيرادات الأراضي الزراعية (المنزرعة بمحاصيل عادية).

ب : إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية.

ج : **إيرادات** العقارات المبنية والتصرفات العقارية.

د: إيرادات الوحدات المفروشة.

ولقد أُدخل المشرع العديد من التعديلات على المواد القانونية الخاصة بأحكام فرض الضريبة على إيرادات الثروة العقارية، وتمت هذه التعديلات بموجب مواد إصدار قانون الضريبة العقارية رقم (196) لسنة 2008، وكذلك بموجب قانون ربط الموازنة رقم (73) لسنة 2010 ، والقانون رقم (11) لسنة 2013 مما ترتب عنه ما يلي:

أولاً: إلغاء المواد 38 ، 40 ، 43 ، 44 من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005.

ويترتب عن إلغاء هذه المواد ما يلي :

أ . عدم خضوع إيرادات الأراضي الزراعية للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وكذلك إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية.

ب . عدم خضوع إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لنظام الإيجار القديم للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

ثانياً: **تعديل المواد 37 ، 39 ، 45 ، 46 من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 .**

ويترتب عن تعديل هذه المواد ما يلي :

أ. تشمل إيرادات العقارات المبنية الخاضعة للضريبة ما يأتي (المادة 37):

. إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدني.

. إيرادات الوحدات المفروشة.

ب . يحدد الإيراد الخاضع لضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين على أساس الأجرة الفعلية المحققة للممول من هذه العقارات بعد استبعاد 50% مقابل جميع التكاليف والمصروفات، سواءً كان العقار مؤجراً وفقاً لأحكام القانون المدني أو مؤجر مفروش (المادة 39).

ج . يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية المستحقة عليه طبقاً لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثاني، وبما لا يزيد على هذه الضريبة (المادة 45).

د . لا يسري حكم المادة (39) من قانون الضريبة على الدخل على العقارات المبنية الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة (المادة 46).

ثالثاً: **تعديل المادة 42 من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 .**

ويترتب عن هذا التعديل توسيع نطاق فرض الضريبة على التصرفات العقارية، بحيث يشمل جميع انواع التصرفات لكافة أنواع العقارات المبنية والأراضي.

وسوف نتناول فى هذا الباب إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة

على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل بعد ما أدخل عليه من تعديلات وذلك من خلال النقاط التالية:

أولاً: إيرادات العقارات المبنية:

يقصد بإيرادات العقارات المبنية إيراد العقارات المملوكة ملكية تامة للممول (أى ملكية رقبة وحق انتفاع) كذلك إيراد العقارات التى للممول عليها حق الانتفاع فقط دون ملكية الرقبة.

هذا وتشتمل إيرادات العقارات المبنية الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام المادة (39) على الايرادات الناتجة من تأجير أي عقار أو جزء منه وفقاً لأحكام القانون المدني (الإيجار الجديد)، ويتحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيجار الفعلي مخصوماً منه 50% مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

وسوف نورد المثال التالي لتوضيح تلك المعاملة الضريبية:

مثال: ممول يمتلك عقار مكون من 15 وحدة سكنية، وتبلغ القيمة الإيجارية السنوية لهذا العقار والمربوط عليها الضريبة العقارية 6000 جنيه، وتبين أن الممول يسكن هو وأسرته في وحدة سكنية، ويؤجر وحدتين بنظام الإيجار الجديد بواقع 2000 جنيه شهرياً لكل وحدة، أما باقي الوحدات فتؤجر بنظام الإيجار العادي بواقع 50 جنيه شهرياً لكل وحدة.

المطلوب: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الحل:

يتحدد إيراد العقار الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على النحو التالي:

الإيراد الفعلي للوحدات المؤجرة بنظام الإيجار الجديد =	

2 وحدة × 2000 جنيه × 12 شهر	48000 جنيه
يخصم : 50% مقابل جميع التكاليف	(24000) جنيه
صافي الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل	24000 جنيه

ويتضح من المثال السابق أن الوحدة السكنية التي يسكن فيها الممول هو وأسرته لاتحقق دخل للممول، وبالتالي أستبعدت من المحاسبة الضريبية، وكذلك أيضاً إيجار الوحدات السكنية المؤجرة بنظام الإيجار القديم أستبعدت من المحاسبة الضريبية.

هذا ولا يشترط لخضوع إيرادات الثروة العقارية للضريبة أن تكون تلك العقارات مربوط عليها ضرائب عقارية، حيث أن إيرادات الثروة العقارية تخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بغض النظر عن ما هذه العقارات مربوط عليها ضريبة عقارية من عدمه.

مثال: ممول يمتلك عقار بمدينة السادس من أكتوبر مكون من خمس وحدات سكنية وغير مربوط عليه ضريبة عقارية، وتبين أن الممول يسكن هو واسرته وحدة سكنية، وأن والدته التي يعولها تسكن في وحدة أخرى، ويؤجر وحدتين بنظام الإيجار الجديد بواقع 1000 جنيه شهرياً لكل وحدة، أما الوحدة الأخيرة فلا يقوم باستغلالها.

المطلوب: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الحل

يتحدد الإيراد الخاضع للضريبة هذه الحالة على أساس إيراد الوحدات المؤجرة نظام الإيجار المحدد المدة (الايجار الجديد) فقط بعد استبعاد 50% مقابل التكاليف.

∴ إيراد العقارات المبنية الخاضع للضريبة =

2 وحدة سكنية × 1000 جنيه × 12 شهر × 50% = 12000 جنيه.

يلاحظ أنه تم أستبعد الوحدة التي يسكنها الممول وكذلك الوحدة التي تسكنها والدته من المحاسبة الضريبية، وكذلك الوحدة غير المستغلة ، وذلك لأن هذه

الوحدات لا تحقق للمول إيراد فعلي.

هذا وبالنسبة للعقارات المربوط عليها ضريبة عقارية ، فلقد نصت المادة رقم (45) من القانون 91 لسنة 2009 والمعدلة بالقانون 73 لسنة 2010، على أن تستنزل الضريبة العقارية المدفوعة من إيرادات الثروة العقارية، ويكون هذا الإستنزال من إيرادت الثروة العقارية الخاضعة للضريبة.

ويلاحظ أن نص المادة (45) بعد التعديل لم يوضح ما أن كانت تخصم ضريبة العقار كله أم الضريبة التي تخص الوحدة أو الوحدات المؤجرة والخاضع إيرادها للضريبة. إلا أنه من المنطق العلمي يكون المقصود من الضريبة العقارية التي تخصم هي تلك المتعلقة بالوحدات التي يخضع إيرادها للضريبة .

مثال:

ممول يمتلك عقار مكون من 10 وحدات سكنية متساوية المساحة، ومربوط عليها ضريبة عقارية تبلغ 1500 جنيه، وتبين أن الممول يسكن هو وأسرته في وحدة منها، وتسكن والدته في وحدة أخرى بدون إيجار، ويؤجر أربع وحدات بنظام الإيجار الجديد بواقع 2000 جنيه شهرياً لكل وحدة، أما باقي الوحدات فتؤجر بنظام الإيجار العادي بواقع 50 جنيه شهرياً لكل وحدة.

المطلوب: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، علماً بأن الممول سدد الضريبة العقارية المستحقة عن العقار.

الإيراد الفعلي للوحدات المؤجرة بنظام الإيجار الجديد = 4 وحدات × 2000 جنيه × 12 شهر	96000 جنيه
يخصم : 50% مقابل جميع التكاليف	(48000) جنيه
يخصم: الضريبة العقارية المسددة عن الوحدات المؤجرة بنظام الإيجار الجديد= 1500 ÷ 10 وحدات × 4 وحدات	(600) جنيه
صافي الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل	48000 جنيه

ثانياً : إيرادات الوحدات المفروشة:

نصت المادة (41) على أن " تسرى الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أية وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعي أو أى نشاط أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر . ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي مفروشا مخصوما منه خمسون فى المائة مقابل جميع التكاليف والمصروفات".

ويلاحظ أن نص المادة (41) أوضح بشكل شامل نطاق سريان الضريبة على تأجير الوحدات المفروشة سواء تم التأجير بغرض السكن أو بغرض مزاولة نشاط تجارى أو صناعي أو أي نشاط أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر ، كما أوضح قواعد تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة ، وهي ذات القواعد التي تطبق على الإيرادات الناتجة عن تأجير الوحدات العقارية بنظام الإيجار المحدد المدة.

مثال: ممول يمتلك عقار بشارع الهرم مكون من 10 وحدات سكنية متساوية المساحة، يستغل كامل مساحة وحدتين من العقار في سكنه الخاص هو وأسرته، ويؤجر وحدتين بنظام الإيجار المفروش لمدد متفاوتة خلال العام بلغت في مجملها حتى نهاية العام 9 شهور وذلك بواقع 3500 جنيه شهرياً للوحدة الواحدة، ويؤجر باقي العقار بنظام الإيجار المحدد المدة (قانون جديد) بوا قع 900 جنيه شهرياً للوحدة طوال العام، وتبلغ الضريبة العقارية المربوطة على العقار 2000 جنيه وتبين أن الممول قام بسدادها قبل نهاية العام.

المطلوب: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الحل

الإيراد الفعلي للوحدات المؤجرة بنظام الإيجار الجديد = 6 وحدات × 900 جنيه × 12 شهر	64800 جنيه
الإيراد الفعلي للوحدات المؤجرة بنظام الإيجار المفروش = 2 وحدات × 3500 وحدة × 9 شهور	63000 جنيه
الاجمالي	127800جنيه
يخصم : 50% مقابل جميع التكاليف	(63900) جنيه
يخصم: الضريبة العقارية المسددة عن الوحدات المؤجرة (قانون جديد أو مفروش) = 2000 جنيه ÷10 وحدات × 8 وحدات	(1600) جنيه
صافي الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل	62300 جنيه

ولقد كانت قوانين الضرائب السابقة ولائحتها التنفيذية تلزم كل مؤجر سواء كان مالكا أو مستأجرا أن يبلغ مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما التالية لبداية عقد الإيجار ببيان عن الوحدات المؤجرة مفروشة وعدد ما يكون بها من حجرات وقيمة الإيجار مفروشا والقيمة الايجارية لكل منها المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية، وكان عليه عند انتهاء عقد الإيجار أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ انتهاء العقد. إلا أن القانون 91 لسنة 2005 لم يضع أحكام خاصة للوحدات المؤجرة مفروشة ترتبط بالتبليغ عن بداية النشاط أو التوقف، وترك هذا الأمر للأحكام العامة والواردة في المادة (74) من القانون والتي تلزم الممولين بالتبليغ عن بداية النشاط خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط، والمادة (79) والتي ألزمت بالتبليغ عن توقف النشاط سواء كان جزئياً او كلياً خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف.

ثالثاً: الضريبة على التصرفات في العقارات المبنية والأراضي:

نصت المادة 42 من القانون رقم 91 لسنة 2005 والمعدلة بالمادة الثانية

من القانون 11 لسنة 2013على أن:

"تفرض ضريبة بسعر 2.5% وبغير أى تخفيض على إجمالي قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها، عدا القرى، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير، وسواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة.

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث فى العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث، وكذلك تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام فى ر أس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف فى الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات .

ويلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف ويسري مقابل التأخير المقرر بالمادة (110) من قانون الضريبة على الدخل أعتباراً من اليوم التالي للمدة المحددة.

وفي حالة شهر التصرفات يكون على مكاتب الشهر العقاري تحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم طلب الشهر، ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ.

وفى تطبيق أحكام هذه المادة يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالوصية أو التبرع أو بالهبة لغير الأصول أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما، ولا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة البيوع الجبرية، إدارية كانت أو قضائية، وكذلك نزع الملكية للمنفعة العامة أو للتحسين، كما لا يعتبر تصرفا خاضعا لهذه الضريبة التصرف بالتبرع

أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام.

ويخصم ما تم سداده من هذه الضريبة من اجمالي الضرائب المستحقة على الممول في حالة تطبيق البند (7) من المادة (19) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته".

تتلخص الأحكام المتعلقة بالضريبة على التصرفات العقارية فى ضوء ما ورد فى نص المادة (42) فيما يلي:

1- أن يكون هناك تصرف في عقارات مبنية أو أراضى للبناء عليها، ويعتبر تصرفا خاضعاً للضريبة التصرف بالبيع أو الهبة لغير الأصول أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما.
ولا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية، وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين، كما لا يعتبر تصرفا خاضعا لهذه الضريبة التصرف بالتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو المشروعات ذات النفع العام.

2- أن ينصب التصرف على عقارات مبنية أو أراضى معدة للبناء سواء أنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء أكان هذا التصرف شاملا العقار كله او جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير.

3- يلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف ، وفي حالة شهر التصرفات يكون على مكاتب الشهر العقاري تحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم طلب الشهر، ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب

قبل هذا التاريخ.

4- يستثنى من الخضوع للضريبة تصرفات الوارث فى العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث ، وكذلك تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام فى رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم تصرف فى الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

وعاء الضريبة على التصرفات العقارية وسعرها:

طبقا لنص المادة (42) من القانون تسرى الضريبة على إجمالي قيمة التصرف العقاري ، وهى بذلك ليست ضريبة على الأرباح، وإنما هى ضريبة على رأس المال. وهذا يعد خروجا عن القواعد والأسس المميزة للضريبة على الدخل، حيث يعتبر صافى الدخل هو وعاء الضريبة.

أما فيما يلي يتعلق بسعر الضريبة فقد حدده نص للمادة (42) بنسبة 2,5% من إجمالي قيمة التصرف العقاري دون ان يؤخذ فى الاعتبار آية نفقات فعلية يكون الممول قد تكبدها فى سبيل الحصول على قيمة العقار وعلى ذلك تعد المادة (42) التى قررت تلك الضريبة هى استثناء من حكم المادة (8) من ذات قانون الضريبة رقم 91 لسنة 2005 والمتعلقة بتحديد سعر الضريبة بوجه عام، وهو سعر تصاعدي كما سبق أن أوضحنا. ومن ثم يمكن القول أن قواعد فرض الضريبة على التصرفات العقارية تمثل استثناء خاص من قواعد فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الحالات المستثناة من الضريبة علي التصرفات العقارية:

استثنت الفقرة الثانية والفقرة الرابعة للمادة (42) المعدلة من الخضوع للضريبة الحالات الآتية:

1- تصرفات الوارث فى العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند

الميراث، وعلى ذلك إذا قام الوارث بأعمال من ش أنها أن تغير من حالة العقار عن تلك التى كان عليها عند انتقاله إليه من المورث، كإقامة منشآت أو تشييد على العقار ، فـإن تصرف الوارث فى هذا العقار بعد تغيير حالته سوف يؤدى إلى خضوع قيمة التصرف للضريبة.

2- تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام فى رأس المال شركة مساهمة، بشرط عدم التصرف فى الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات. ويهدف المشرع من وراء هذا الاستثناء الى تشجيع الاستثمار وتكوين شركات المساهمة.

3 - البيوع الجبرية سواء كانت إدارية أو قضائية.

4 - نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين.

5 - التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات المنفعة العامة.

6- تصرفات الممول إلى أصوله (الأب ، والأم) أو فروعه (الأبناء والأحفاد) ، حيث نصت الفقرة الرابعة من المادة (42) على أن تعد التصرفات الخاضعة للضريبة هي تلك التصرفات لغير الأصول والفروع .

<u>العلاقة بين فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام المادة رقم (19) البند (7) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل ، وفرض الضريبة على التصرفات العقارية وفقاً لأحكام المادة رقم (42) من ذات القانون:</u>

طبقاً لنص المادة (42) من القانون تخضع كافة التصرفات العقارية، التي وردت في نص هذه المادة الضريبية على أساس نسبة 2.5% من قيمة التصرف، وإذا ثبت قيام الممول بتلك التصرفات العقارية بصفة عرضية دون

توافر نية الاتجار بقصد تحقيق الربح يعتبر خضوعه للضريبة على هذا الأساس نهائياً، طالما أن ما يحققه من أرباح لا تخضع للضريبة ضمن إيرادات النشاط التجاري والصناعي الواردة في المادة (19).

أما إذا كان الممول يخضع للضريبة طبقاً لنص المادة (19) البند (7) أي يمارس نشاط تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها، فأنه يخضع ما يحققه من أرباح من بيع العقارات التي يتاجر فيها للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بلعتبارها أرباح نشاط تجاري وصناعي وذلك وفقاً لأسعار الضريبة والمحددة في المادة رقم (8) المعدلة من قانون الضريبة على الدخل . وفي هذه الحالة نصت الفقرة الأخيرة من المادة (42) المعدلة، بأن يخصم ماسدده الممول من ضريبة تصرفات عقارية وفقاً لأحكام المادة (42) من الضرائب المستحقة عليه. والمثال التالي يوضح المعاملة الضريبية في مثل هذه الأحوال.

مثال: ممول باع شقة مملوكة له بمبلغ 300 ألف جنيه، كانت مشتراة بمبلغ 240 ألف جنيه.

المطلوب : حساب الضريبة المستحقة بفرض:

أ ـ أن الممول لا يمارس نشاط الاتجار في العقارات.

ب ـ أن الممول يمارس نشاط تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها.

الحل

أ ـ بفرض أن الممول لا يمارس نشاط الاتجار في العقارات:

يعد تصرف الممول في هذه الحالة عمل عارض بالنسبة له، ويخضع وفقاً لأحكام المادة (42) لضريبة التصرفات بنسبة 2.5% من قيمة التصرف الإجمالية بدون خصم أي مصروفات أو تكاليف، وتكون الضريبة المستحقة على الممول على النحو التالي:

الضريبة المستحقة = 300000 جنيه × 2.5% = 7500 جنيه

ب ـ بفرض أن الممول يمارس نشاط تشييد أوشراء العقارات بقصد بيعها:

في هذه الحالة يعتبر الممول من الأشخاص الخاضعيين للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وتكون المعاملة الضريبية على النحو التالي:

أولاً: يخضع التصرف للضريبة المنصوص عليها في المادة (42) بنسبة 2.5% من اجمالي ثمن البيع وتبلغ 7500 جنيه، ويقوم الممول بسدادها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف حتى لا يتحمل غرامة التأخير المقررة قانوناً.

ثانياً: عند قيام الممول بتقديم إقراره عن نشاطه في نهاية العام، سوف يخضع ربح ذلك التصرف للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كإيرادات نشاط تجاري وصناعي مع السماح له بخصم ما سبق سداده من ضريبة تصرفات عقارية، وتكون المعاملة الضريبية على النحو التالي:

ربح التصرف = 300000 − 240000 = 60000 جنيه

حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المستحقة بالأسعار المحددة في المادة رقم (8) المعدلة من قانون الضريبة على الدخل:

6500 جنبه الأولى معفاه من الخضوع للضريبة

23500 جنيه التالية × 10% = 2350 جنيه

15000 جنيه التالية × 15% = 2250 جنيه

15000 جنيه الباقية × 20% = 3000 جنيه

الضريبة المستحقة 7600 جنيه

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الواجبة السداد عند تقديم الممول لإقراره الضريبي = 7600 – 7500 = 100 جنيه

الباب السادس

المعاملة الضريبية لتوزيعات الأرباح، وناتج التعامل في الأوراق المالية

مقدمة :

واجهت مصر في الآونة الأخيرة تحديات اقتصادية كبيرة تمثلت في طموحات الشعب المصري في التنمية وتحقيق حياة كريمة من مأكل وسكن ملائم والتعليم والرعاية الصحية، مما يستلزم زيادة الأنفاق العام، وذلك في الوقت الذي تعاني فيه الموازنة العامة للدولة من عجز كبير وزيادة حجم الدين العام. ولقد اتجهت الحكومة إلى وضع برامج وسن قوانين تساعد على توفير ايرادات حقيقية لموازنة الدولة، بما يحقق أهدافها العامة ويلبي طموحات المصريين.

وتعد الايرادات السيادية (ومنها الضرائب) من أهم الموارد التي تسعى الحكومة لزيادتها لمعالجة العجز في الموازنة العامة للدولة، مما دعى الحكومة إلى فرض ضريبة أضافية مؤقتة ولمدة ثلاث سنوات بمعدل 5% على ما يجاوز مليون جنيه من الدخل الخاضع للضريبة للممول سواء كان شخص طبيعي او اعتباري، وذلك بموجب القانون 44 لسنة 2014.

كما أصدرت الحكومة القانون رقم 53 لسنة 2014 لتعديل بعض مواد قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، وذلك بهدف التوسع في نطاق فرض الضريبة على الدخل من خلال مجموعة من التعديلات شملت فرض الضريبة على صافى دخل الشخص الطبيعي المقيم والمحقق فى الخارج إذا كانت مصر مركزا لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني، وسريان

الضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص، وفرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص بالشركات سواء تحققت فى مصر أو فى الخارج.

ولقد أثارت هذه التعديلات الضريبة الأخيرة لقانون الضريبة على الدخل والصادرة بالقانون (53) لسنة 2014 الكثير من التساؤلات والمشكلات ، والتي تنعكس على الأقتصاد المصري، و التي قد تدفع بعض رجال الاعمال إلى الحذر في معاملاتهم الاقتصادية داخل وخارج مصر ، واصبحت كثير من الأمور الخاصة بفرض الضريبة غير واضحة، وقد تؤدي للتطبيق الخطأ لفرض الضريبة، وهو ما ينعكس سلباً على الاقتصاد في مصر . وهذه التعديلات الضريبية وما يثار حولها من تساؤلات أومشكلات هي التي دعت لتناولها بالدراسة لمعرفة جوانب التطبيق الضريبي السليم لها ، وذلك في اطار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، من خلال الفصول التالية:

الفصل الأول: الضريبة على توزيعات الأرباح للأشخاص الطبيعيين

الفصل الثاني : المعاملة الضريبية لناتج التعامل في الأوراق المالية للأشخاص الطبيعيين.

الفصل الأول

الضريبية على توزيعات الأرباح للأشخاص الطبيعيين

تم إخضاع توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم، بداية بإلغاء الإعفاء الوارد في البندين (3) ، (4) من المادة (31) في القانون 91 لسنة 2005، وإضافة الباب السادس للكتاب الثاني من القانون 91 لسنة 2005 وأستحدث فيه المواد (46 مكرراً، و 46 مكرراً 1 ، و 46 مكرراً 2)، حيث تناولت هذه المواد الثلاث الأحكام الخاصة بفرض الضريبة على توزيعات الأرباح للشخص الطبيعي المقيم، وذلك على النحو التالي:

المادة (46 مكرراً):

" تسرى الضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من شركات الأموال أو شركات الأشخاص، بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة، عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية، سواء تحققت هذه التوزيعات في مصر أو في الخارج، وأيا كانت الصورة التي يتم بها التوزيع ".

المادة (46 مكرراً 1):

" يتحدد وعاء الضريبة على توزيعات الأرباح المنصوص عليها في المادة (46 مكرراً) بالنسبة لما يحصل عليه الشخص الطبيعي المقيم الذي لا يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة وفقاً لأحكام الباب الثالث من الكتاب الثاني من القانون خلال السنة الضريبية في مصر، وفقاً لما تقرره السلطة المختصة بالتوزيع،

وذلك فيما يجاوز عشرة آلاف جنيه سنوياً.

ويشمل ذلك الوعاء بالنسبة للشخص الطبيعي المقيم الذي يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة وفقاً لأحكام الباب الثالث من الكتاب الثاني من القانون كامل توزيعات الأرباح التي يحصل عليها، سواء من مصدر في مصر أو في الخارج".

المادة (46 مكررا 2):

" استثناء من حكم المادة (8) من القانون، يكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح المنصوص عليها في المادة (46 مكرراً) المحققة من مصدر في مصر خلال السنة التي يحصل عليها شخص طبيعي مقيم 10% وذلك دون خصم أية تكاليف، ويخفض هذا السعر إلى 5% إذا زادت نسبة المساهمة في الشركة القائمة بالتوزيع على 25% من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين، وذلك دون خصم أية تكاليف.

وعلى الجهات التي تنفذ المعاملة أن تقوم بحجز 1% من توزيعات الأرباح وتوريدها للمصلحة وفقاً للإجراءات وفى المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية".

وتناولت المادة (56 مكرراً) الأحكام الخاصة بخضوع توزيعات الأرباح للأشخاص الطبيعيين غير المقيمين وكذلك الأشخاص الاعتبارية المقيمة وغير المقيمة، وهو ما سوف يتم تناوله في الجزء الأخير من هذا المؤلف والخاص بالضريبة المستقطعة من المنبع.

أما المعاملة الضريبية لتوزيعات الأرباح للأشخاص الطبيعيين المقيمين فسيتم عرضها وتناول مشاكلها التطبيقية وفقاً لأحكام مواد القانون والسابق ذكرها، من خلال تناول النقاط التالية:

1- نطاق فرض الضريبة على توزيعات الأرباح لأشخاص الطبيعيين ووعاؤها:

تسرى الضريبة على توزيعات الأرباح، ويتسع نطاقها لتشمل التوزيعات التي تتحقق للشخص الطبيعي في مصر أو في الخارج. وتسرى الضريبة على توزيعات الأرباح أيا كانت الصورة التي يتم بها التوزيع، وذلك فيما عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية.

ويتحدد وعاء الضريبة على توزيعات الأرباح على النحو التالي:

أ – بالنسبة للشخص الطبيعي المقيم الذي لا يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة، فيتحدد وعاء الضريبة فيما يجاوز عشرة آلاف جنيه سنوياً ، فإذا كان مبلغ التوزيع أقل من عشرة آلاف جنيه فلا يستحق ضريبة على الشخص الطبيعي.

مثال : شخص طبيعي مقيم في مصر ويمتلك مجموعة أسهم في أحد الشركات المساهمة المصرية ولا يزاول أي نشاط خاضع للضريبة ، وبلغت توزيعات الأرباح التي تقررت له من هذه الشركة :

أ – 25000 جنيه .

ب – 8000 جنيه .

المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على توزيعات الأرباح للممول في كل حالة.

الحل

الحالة (أ) : نظراً لن مبلغ التوزيع لشخص طبيعي مقيم، ويتجاوز 10000 جنيه فيتحدد وعاء الضريبة على هذه التوزيعات على النحو التالي:

وعاء الضريبة = 25000 – 10000 = 15000 جنيه.

الحالة (ب) : نظراً لأن مبلغ التوزيع لشخص طبيعي مقيم، ولم يتجاوز 10000 جنيه، فلا يستحق ضريبة على هذه التوزيعات.

هذا وفي حالة إذا كان للشخص الطبيعي المقيم مساهمات في عدة شركات فيتم محاسبته ضريبياً على أساس مجموع المبالغ الموزعة عليه خلال السنة من كافة الجهات المساهم فيها.

مثال:

ممول شخص طبيعي مقيم في مصر ويمتلك ثلاث مجموعات من الأسهم ، المجموعة الاولى في شركة مساهمة مصرية مقيدة في سوق الاوراق المالية المصرية وأستحق له توزيعات من أرباح هذه الشركة قدرها 8000 جنيه، والمجموعة الثانية في شركة مساهمة مصرية مغلقة وأستحق له توزيعات من أرباح هذه الشركة بلغت 6000 جنيه، المجموعة الثالثة في شركة ذات مسئولية محدودة وبلغت توزيعات الأرباح التي تقررت له من هذه الشركة 9000 جنيه مصري حولت له في حسابه الجاري في أحد البنوك المصرية.

المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على توزيعات الأرباح لهذا الممول.

الحل

بالرغم من ان توزيعات أرباح كل على حدة لم يتجاوز 10000 جنيه ، إلا أن الممول يحاسب ضريبياً بشكل سنوي على أساس مجموع هذه التوزيعات، ويتحدد وعاء الضريبة على النحو التالي :

توزيعات أرباح أسهم المجموعة الاولى	8000 جنيه
توزيعات أرباح أسهم المجموعة الثانية	6000 جنيه
توزيعات أرباح أسهم المجموعة الثالثة	9000 جنيه
المجموع	23000 جنيه
يخصم المبلغ غير الخاضع للضريبة	(10000) جنيه
وعاء الضريبة	13000 جنيه

ب – بالنسبة للشخص الطبيعي المقيم الذي يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة، فيتحدد وعاء الضريبة بكامل توزيعات الأرباح التي يحصل عليها. فإذا كان الممول يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة تجارياً أو صناعياً (حيث نصت المادة (46 مكرراً 1 على نوع النشاط بانها الأنشطة الخاضعة لأحكام الباب الثالث من الكتاب الثاني للقانون وهي الأنشطة التجارية والصناعية) فإن ما يحصل عليه الممول من توزيعات أرباح تدخل بكامل قيمتها في وعاء الضريبة.

2 . سعر الضريبة على التوزيعات:

يكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح التي يحصل عليها شخص طبيعي مقيم من مصدر في مصر 10% وذلك دون خصم أية تكاليف، ويخفض هذا السعر إلى 5% إذا زادت نسبة المساهمة في الشركة القائمة بالتوزيع على 25% من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين.

ويعد سعر الضريبة سواء 10% أو 5% سعر استثنائي من أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المنصوص عليها في المادة (8)، ويطبق على توزيعات الأرباح للشخص الطبييعي سواءً كان الشخص الطبيعي يزاول نشاطاً أو لا يزاول.

مثال:

شخص طبيعي مقيم في مصر، له استثمارات في شركات مساهمة مصرية تتمثل في 1500 سهم في أحدى الشركات المساهمة المصرية والتي يبلغ عدد أسهمها 10 آلاف سهم ، فإذا علمت أن الشركة في نهاية العام قررت توزيع كوبون من أرباح الشركة، وبلغ نصيب السهم من هذه التوزيعات 10 جنيه.

المطلوب : تحديد سعر الضريبة على توزيعات الأرباح الواجب التطبيق مع حساب الضريبة علماً بأن الممول لا يزاول أي نشاط يخضع للضريبة.

الحل

نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم للشركة =

1500 سهم ÷ 10000 سهم × 100 = 15%

بما أن نسبة مساهمة الممول لم تبلغ 25%، فإن سعر الضريبة على التوزيعات يكون 10%، ويستفيد الممول في هذه الحالة فقط بالمبلغ غير الخاضع للضريبة البالغ 10000 جنيه لأنه ممول مقيم في مصر ولا يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً.

حساب الضريبةالمستحقة:

مبلغ التوزيع= 1500 سهم x 10 ج	15000 جنيه
يخصم المبلغ غير الخاضع للضريبة	(10000) جنيه
وعاء الضريبة	5000 جنيه
الضريبة المستحقة على التوزيعات=5000 x10%	500 جنيه

مثال آخر :

بفرض أنه في المثال السابق عدد الأسهم المملوكة للممول 3000 سهم، وتجاوزت مدة حيازته لها أكثر من سنتين.

فالمطلوب: تحديد سعر الضريبة على توزيعات الأرباح الواجب التطبيق في هذه الحالة مع حساب الضريبة.

الحل

نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم للشركة = 3000 سهم ÷ 10000 سهم × 100 = 30%

بما أن نسبة مساهمة الممول تبلغ 30%، فإن سعر الضريبة على التوزيعات يكون 5% طالما مدة حيازة الممول لهذه الأسهم تجاوزت سنتين، كما يستفيد الممول في هذه الحالة بالمبلغ غير الخاضع للضريبة البالغ 10000 جنيه لأنه ممول مقيم في مصر ولا يزاول نشاطاً.

حساب الضريبةالمستحقة:

مبلغ التوزيع= 3000 سهم x 10 ج	30000 جنيه
يخصم المبلغ غير الخاضع للضريبة	(10000) جنيه
وعاء الضريبة	20000 جنيه
الضريبة المستحقة على التوزيعات = 20000 x 5%	1000 جنيه

هذا وفي حالة امتلاك الممول لمجموعات من الأسهم أو الحصص في شركات مختلفة، بحيث بعضها يتجاوز نسبة 25%، وبعضها الآخر لا يتجاوز، أو اختلاف فترات حيازة الممول لتلك المجموعات من الأسهم أو الحصص، مما يترتب عنه اختلاف سعر الضريبة على توزيعات الأرباح، بحيث بعضها يخضع لسعر 5% ، والبعض الاخر يخضع لسعر 10%، سيتحتم الأمر توزيع المبلغ غير الخاضع للضريبة في حالة الشخص الطبيعي الذي لا يزاول نشاطاً (10000 جنيه)، وذلك بنسبة قيمة توزيعات هذه الأسهم أو الحصص .

مثال :

ممول شخص طبيعي مقيم في مصر ولا يزاول أي نشاط يخضع للضريبة، غير أنه يستثمر أمواله في مجموعتين من الأسهم في الشركات المساهمة المصرية لمدد تجاوزت أكثر من سنتين، المجموعة الأولى 1000 سهم في شركة يبلغ عدد اسهم رأسمالها 5000 سهم، والمجموعة الثانية 3000

سهم في شركة يبلغ عدد أسهم رأسمالها 10 آلاف سهم. ولقد تحقق للممول توزيعات من هاتين المجموعتين من الأسهم خلال العام بلغت50جنيه، 25جنيه للسهم على التوالي.

فالمطلوب: تحديد سعر الضريبة على توزيعات الأرباح الواجب التطبيق مع حساب الضريبة.

الحل

أ – تحديد نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم لكل مجموعة

نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم للشركة = (1000 سهم ÷ 5000 سهم) × 100 = 20%

وبما أن نسبة مساهمة الممول لم تتجاوز 25% فان سعر الضريبة الواجب التطبيق على ما يخص الممول من توزيعات أرباح هذه المجموعة يكون 10%

نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم للشركة =

(3000 سهم ÷ 10000 سهم) × 100 = 30%

بما أن نسبة مساهمة الممول لهذه المجموعة تتجاوز 25%، وتجاوزت مدة حيازته لها سنتين، فان سعر الضريبة الواجب التطبيق يكون 5% .

ب – حساب قيمة التوزيعات لكل مجموعة:

توزيعات أرباح المجموعة الأولى = 1000 سهم x 50 ج = 50000 جنيه

توزيعات أرباح المجموعة الأولى = 3000 سهم x 25 ج = 75000 جنيه

ج– توزيع المبلغ غير الخاضع للضريبة بنسبة قيمة توزيعات الأرباح لكل مجموعة: (بنسبة 50 : 75)

المبلغ غير الخاضع للضريبة للمجموعة الأولى = 10000 جنيه × (50000 جنيه ÷ 125000 جنيه) = 4000 جنيه

المبلغ غير الخاضع للضريبة للمجموعة الثانية = 10000 جنيه × (75000 جنيه ÷ 125000 جنيه) = 6000 جنيه

د – حساب الضريبةالمستحقة:

المجموعة الاولى:	مبلغ التوزيع= 1000 سهم x 50 ج	50000 جنيه	
	يخصم نصيب المجموعة من المبلغ غير الخاضع للضريبة	(4000) جنيه	
	وعاء الضريبة	46000جنيه	
	الضريبة المستحقة على التوزيعات = 46000x 10%		4600 جنيه
المجموعة الثانية:	مبلغ التوزيع = 3000 سهم x 25 ج	75000 جنيه	
	يخصم نصيب المجموعة من المبلغ غير الخاضع للضريبة	(6000) جنيه	
	وعاء الضريبة	69000 جنيه	
	الضريبة المستحقة على التوزيعات = 69000x 5%		3450 جنيه
الضريبة على التوزيعات			8050 جنيه

ويكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر هو السعر المنصوص عليه في المادة (8) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل، وذلك على اعتبار أن الاستثمار في الخارج يعد نشاطاً تجارياً يخضع الايراد الناتج عنه للضريبة، ويقدم عنه الممول اقراراً ضريبياً، ويحاسب على هذا الاساس بالسعر التصاعدي للضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين، ويستفيد بالشريحة المعفاة، مع السماح بإستنزال الضريبة

المسددة في الخارج من الضريبة المستحقة على الممول عن هذه الايرادات.

مثال: شخص طبيعي مقيم في مصر، وليس له بها اي نشاط، ولكنه يستثمر امواله في شركات اجنبية (غير مقيمة في مصر). تحقق له ايرادات من هذه الاستثمارات بلغت ما يعادل 150 ألف جنيه مصري، تم تحويلها لحسابه في أحد البنوك المصرية بعد استقطاع الضرائب الاجنبية المستحقة عنها، وبلغت ما يعادل 12 ألف جنيه، ولقد طلب منك الممول باعتبارك مستشاره الضريبي تتحديد الضريبة المستحق عليه سدادها عن هذه الايرادات.

الحل

يعتبر الاستثمار في الخارج للشخص الطبيعي المقيم في مصر نشاطاً يخضع للضريبة ويقدم عنه الشخص الطبيعي اقراراً ضريبياً ويتم حساب الضريبة الواجب عليه سدادها عند تقديم الاقرار على النحو التالي:

اجمالي الايراد عن الاستثمار في الخارج	150000 جنيه
يستنزل الشريحة المعفاة	(6500) جنيه
وعاء الضريبة	143500 جنيه
الضريبة المستحقة: ويتم حسابها باسعار المادة (8) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل. 23500 × 10% = 2350 15000 × 15% = 2250 105000× 20% = 21000 اجمالي الضريبة المستحقة	25600 جنيه
يستنزل الضريبة المسددة في الخارج	(12000) جنيه
الضريبة الواجبة السداد عند تقديم الاقرار	13600 جنيه

3 – الأحكام الخاصة بتحصيل الضريبة :

نصت المادة (46 مكرراً 2) أنه على الجهات التي تنفذ التوزيع أن تقوم بحجز 1% من توزيعات الأرباح وتوريدها للمصلحة وفقاً للإجراءات وفى المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون . ويقصد بتلك الجهات، الشركات التي تقوم بتوزيع أرباح على أسهمها أو حصصها، حيث تلزم هذه الشركات بحجز نسبة 1% من التوزيعات وتوريدها لمصلحة الضرائب.

ويعد هذا الحكم من أحكام الخصم تحت حساب الضريبة، ويلزم بموجبه الشخص الطبيعي الذي يستثمر أمواله في أسهم أو حصص أو في صناديق استثمار بتقديم الإقرار ضريبي المنصوص عليه في المادة (102) من اللائحة التنفيذية للقانون، بحيث يشمل الاقرار كافة التوزيعات التي حصل عليها الممول من كافة المصادر بالداخل أو بالخارج، ويتم في هذا الإقرار حساب الضريبة المستحقة على الشخص الطبيعي ، ويستنزل منها ما سبق توريده من ضريبة عن هذه التوزيعات من الشركات (الجهات) التي قامت بالتوزيع.

مثال : شخص طبيعي حصل على 15 ألف جنيه توزيعات أرباح عن حصة يملكها وتعادل 40% من رأس مال أحد الشركات ذات المسئولية المحدودة ، وقامت الشركة القائمة بالتوزيع بحجز 1% وحصل الممول على الباقي.

المطلوب : حساب الضريبة الواجب على الممول سددها عند تقديم اقراره الضريبي بفرض أنه لا يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة، وأن حيازته لهذه الحصة تجاوزت سنتين.

الحل

أ – نسبة 1% التي خصمتها الشركة القائمة بالتوزيع =

15000 x 1% = 150 جنيه.

ب – حساب الضريبة المستحقة عند تقديم الممول لاقراره:

مبلغ التوزيع	15000 جنيه
يخصم المبلغ غير الخاضع للضريبة (لأن الممول لا يزاول نشاطاً)	(10000) جنيه
وعاء الضريبة	5000 جنيه
الضريبة المستحقة على التوزيعات = 5000x 5% حيث تزيد حصة الممول في رأس مال الشركة عن 25%، وتتجاوز مدة حيازة الممول للحصة سنتين.	250 جنيه

ج – حساب الضريبة الواجب على الممول سدادها عند تقديم الاقرار:

الضريبة المستحقة	250 جنيه
يستنزل نسبة 1%	(150) جنيه
الضريبة الواجبة السداد عند تقديم الممول للاقرار	100 جنيه

الفصل الثاني

المعاملة الضريبية لناتج التعامل في الأوراق المالية للأشخاص الطبيعيين

وردت المعاملة الضريبية لناتج التعامل في الأوراق المالية بالنسبة للشخص الطبيعي المقيم، في أكثر من موضع، فلقد تم تناولها بموجب القانون (53) لسنة 2014 من خلال اضافة المادة (29مكرراً)، والمواد المضافة بالباب السابع في الكتاب الثاني للقانون 91 لسنة 2005 وتشمل (46) مكرراً (3)، (46) مكرراً (4)، (46) مكرراً (5)، حيث تضمنت هذه المواد الثلاثة والمضافة بالباب السابع أحكام المعاملة الضريبية في حالة تحقق أرباح رأسمالية عن التعامل في الأوراق المالية ، فنصت على:

المادة (46 مكرراً 3):

" تسرى الضريبة على الأرباح الأرسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوارق المالية أو الحصص بالشركات سواء تحققت هذه الأرباح فى مصر أو فى الخارج".

المادة (46 مكرراً 4):

"تحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعه للضريبة على أساس قيمة صافى هذه الأرباح فى محفظة الأوارق المالية المحققة فى نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع أو إستبدال أو أى صورة من صور التصرف فى الأوارق المالية أو الحصص، وتكلفة إقتنائها بعد خصم عمولة الوساطة".

المادة (46 مكرراً 5):

"إستثناء من حكم المادة (8) من هذا القانون، تخضع للضريبة الأرباح

الرأسمالية المنصوص عليها فى المادة (٤٦ مكرراً ٤) المحققة من الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم من مصدر فى مصر بسعر ١٠ % وذلك دون خصم أية تكاليف وعلى الجهات التى تنفذ المعاملة إخطار المصلحة بها وفقاً للإجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية".

وتضمنت المادة (29 مكرراً) أحكام المعاملة الضريبية في حالة تحقق أرباح رأسمالية عن التعامل في الأوراق المالية ، ونصت على:

" تخصم الخسائر الرأسمالية المحققة نتيجة التصرف فى الأوارق المالية فى حدود الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فى أوارق مالية خلال السنة الضريبة ذاتها.

وفى حالة زيادة الخسائر الرأسمالية المحققة وفقاً لأحكام الفقرة السابقة من هذه المادة عن الأرباح الرأسمالية المحققة خلال السنة الضريبية يسمح بترحيل الزيادة فى الخسائر من الأرباح المحققة نتيجة التصرف فى الأوارق المالية فى السنوات التالية حتى السنة الثالثة".

وتم تناول المعاملة الضريبية لناتج التعامل في الأوراق المالية للأشخاص الطبيعيين غير المقيمين في الفقرات من الخامسة وحتى التاسعة من المادة (56 مكرراً) المعدلة بالقانون 96 لسنة 2015 على النحو التالي:

الفقرة الخامسة وحتى السابعة من المادة (56 مكرراً):

"و تخضع الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها فى المادة (٤٦ مكور 3) من هذا القانون التى يحصل عليها غير المقيمين من الأشخاص الطبيعين والإعتباريين للضريبة.

ويكون سعر الضريبة (١٠%) على الارباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل

في الاوراق المالية المقيدة في بورصة الاوراق المالية دون خصم أية تكاليف.

وتحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعه للضريبة على أساس قيمة صافى الأرباح الرأسمالية لمحفظة الأوراق المالية المحققة فى نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع أو إستبدال أو أيه صورة من صور التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص وبين تكلفة إقتنائها بعد خصم عمولة الوساطة".

الفقرة الثامنة والتاسعة من المادة (56 مكرراً):

" على الجهه التى تنفذ اخطار المصلحة بقيمة الأرباح الرأسمالية كما أن عليها اجراء تسوية بقيمة الضريبة المستحقة على الوعاء في نهاية السنة الضريبية، واخطار المصلحة بها وفقاً للاجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية.

وعلى المصلحة مطالبة الممول بالضريبة المستحقة على الوعاء السنوي الناتج عن جميع تعاملاته بالاوراق المالية على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية، ويجب على المصلحة في حالة امتناع الممول عن أداء الضريبة المستحقة على الارباح المحققة من التعامل في الاوراق المالية المقيدة بالبورصة، اخطار كل من هيئة الرقابة المالية والجهة التي نفذت التعاملات بذلك".

ولما كان فرض الضريبة على أرباح التعامل في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية ، قد أثر على نشاط السوق المصرية وأدى إلى خروج كثير من المستثمرين المتعاملين في الأوراق المالية من السوق المصرية، فلقد أصدر السيد رئيس وزراء مصر في بداية الربع الثاني من عام 2015 قراراً بوقف العمل بالضريبة لمدة سنتين، على أن يتم خلال هذه الفترة عمل

الدراسات الكافية للتقرير بإستمرار فرض الضريبة أو إلغاؤها. ولتطبيق هذا القرار نصت المادة الثانية من القانون 96 لسنة 2015 بوقف العمل بالضريبة على الارباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الاوراق المالية المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك لمدة سنتين اعتباراً من 17/5/ 2015.

الجزء الثاني

الضريبة المستقطعة من المنبع

الضريبة المستقطعة من المنبع

استحدث قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 في الكتاب الرابع الضريبة المستقطعة من المنبع، وهي ضريبة لم يكن لها وجود في القوانين الضريبية السابقة، وإن كانت بعض المبالغ التي أخضعها القانون رقم 91 لسنة 2005 للضريبة المستقطعة من المنبع كانت تخضع في ظل قانون ضرائب الدخل السابق رقم 157 لسنة 1981 والمعدل بالقانون 187 لسنة 1993 لأنواع أخرى من الضرائب وفقاً للنظام الضريبي المعمول به في ذلك القانون.

وقد فرض القانون 91 لسنة 2005 والمعدل بالقانون 101 لسنة 2012 والقانون53 لسنة 2014 والقانون 96 لسنة 2015، الضريبة المستقطعة من المنبع في أربع حالات وهي:

أولاً: المبالغ التي تدفع لأشخاص أو لجهات غير مقيمة في مصر (المادة 56).

ثانياً: توزيعات الأرباح للشخص الطبيعي غير المقيم والشخص الاعتباري المقيم أوغير المقيم، والأرباح الرأسمالية لغير المقيمين من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين (المادة 56 مكرراً).

ثالثاً: المبالغ التي تدفع على سبيل العمولة والسمسرة غير المتصلة بمباشرة النشاط. (المادة 57).

رابعاً: عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك (المادة 58).

وسوف نتناول فيما يلي الأحكام الخاصة لفرض الضريبة المستقطعة من المنبع وما ينتج عنها من مشاكل تطبيقية بالنسبة للحالات السابقة.

أولاً: المبالغ التي تدفع لأشخاص أو لجهات غير مقيمة:

نصت المادة (56) من القانون رقم 91 لسنة 2005 على التالي:

"تخضع للضريبة بسعر 20% المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشآت دائمة في مصر، لغير المقيمين في مصر دون خصم أي تكاليف منها".

وبدراسة نص المادة (56) نلاحظ أن التشريع الضريبي أخذ بمعيار فرض الضريبة في دولة مصدر الدخل، واخضع للضريبة الدخل الذي يتحقق للشخص الطبيعي أو الاعتباري غير المقيم من مصدر في مصر.

وسوف يتم تناول الأحكام الخاصة لفرض الضريبة المستقطعة من المنبع على المبالغ التي نصت عليها المادة (56) في النقاط التالية:

1 - شروط سريان الضريبة المستقطعة من المنبع وفقاً للمادة (56).

2 - أنواع المبالغ الخاضعة للضريبة المستقطعة من المنبع في المادة (56).

3 - الأحكام العامة لفرض الضريبة المستقطعة من المنبع المنصوص عليها في المادة (56).

1- شروط سريان الضريبة:

يتضح من نص المادة (56) أن قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وضع شروط لسريان الضريبة على المبالغ التي تدفع لأشخاص أو لجهات غير مقيمه في مصر، تتمثل في ما يلي:

أ - أن يكون دافع هذه المبالغ هو أحد الأشخاص أو الجهات الآتية:

منشأة فردية أو أشخاص اعتبارية مقيمة في مصر، والمنشأة الدائمة في في مصر لشخص غير مقيم.

ب - أن يتم دفع هذه المبالغ إلى جهات أو أشخاص غير مقيمه في مصر.

ج - تسرى الضريبة على المبلغ المدفوع بالكامل وبدون خصم أية تكاليف.

د - أن يكون سعر الضريبة 20%.

2 – أنواع المبالغ الخاضعة للضريبة:

حددت الفقرة الثانية من المادة (56) المعدلة أنواع المبالغ الخاضعة للضريبة المستقطعة من المنبع، وتشمل:

أ – العوائد.

ب – الإتاوات.

ج – مقابل الخدمات.

د – مقابل نشاط الرياضي أو الفنان.

وسوف نتناول فيما يلي توضيح الأحكام الخاصة بفرض الضريبة على هذه المبالغ، وما يترتب عنها من مشاكل تطبيقية:

أ – العوائد: ويقصد بها جميع ما ينتج عن القروض والسلفيات والديون أياً كان نوعها والسندات والأذون، فتسرى الضريبة على ما ينتج عن هذه القروض والسلفيات والديون من فوائد أو مكافآت سداد أو أنصبة. ويلتزم صاحب المنشأة الفردية أو الشخص الاعتباري المقيم في مصر أو المنشأة الدائمة لشخص غير مقيم في مصر عند سداد عوائد هذه القروض والسلفيات والديون أن يخصم الضريبة من المنبع ويسدد الصافي للجهة غير المقيمة والمانحة للقرض أو السلفية أو الدين.

مثال:

حصلت أحد الشركات المساهمة المقيمة في مصر على قرض بمبلغ يعادل مليون جنيه مصري بفائدة سنوية 10%، وذلك من أحد البنوك الأجنبية غير المقيمة في مصر وليس لها منشأة دائمة بها.

المطلوب: بيان المعاملة الضريبية للفوائد المدفوعة عن هذا القرض.

الحل

تخضع هذه الفوائد للضريبة المستقطعة من المنبع بسعر 20%، على أن تتولى الشركة المساهمة خصم الضريبة من المنبع وتوريدها لمصلحة الضرائب

المصرية، وسداد الصافي للبنك الأجنبي غير المقيم في مصر، وذلك على النحو التالي:

الفائدة السنوية = 1000000 × 10% = 100000 جنيه

∴ الضريبة المستحقة = 100000 × 20% = 20000 جنيه

صافي الفوائد = 100000 – 20000 = 80000 جنيه ويتم سداده للبنك الأجنبي غير المقيم في مصر.

ويلاحظ مما سبق أن فرض الضريبة المستقطعة من المنبع على عائد القروض والسلفيات والديون يترتب عنه انخفاض معدل العائد الفعلي على هذه القروض والسلفيات والديون بالنسبة لمانح هذه القروض والسلفيات والديون، ففي المثال السابق نلاحظ أن الفائدة الفعلية التي حصل عليها البنك المقرض 80000 جنيه، وهي بذلك تعادل 8% من مبلغ القرض وليس 10%. وقد يؤدي ذلك إلى أن الجهات غير المقيمة والمانحة لمثل هذه القروض والسلفيات قد تطلب الحصول على مبلغ العائد بالكامل على أن تتحمل الجهة المقترضة الضريبة نيابة عنها، ويمثل مبلغ العائد بالكامل في هذه الحالة الصافي بعد خصم الضريبة. ولحساب الضريبة المستحقة في مثل هذه الحالات ينبغي رد مبلغ الفائدة المدفوعة إلى إجماليها عن طريق الضرب في مقلوب مكمل الضريبة، ثم يتم حساب الضريبة بعد ذلك.

مثال:

باستخدام بيانات المثال السابق وبفرض أن البنك الأجنبي غير المقيم في مصر قد وضع في شروط القرض أن يحصل على مبلغ الفائدة المحدد بالكامل على أن تتولى الشركة المقترضة والمقيمة في مصر الضريبة نيابة عنه.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة في هذه الحالة.

الحل:

في هذه الحالة سوف يتم سداد مبلغ الفائدة والبالغ 100000 جنيه بالكامل للبنك الأجنبي غير المقيم في مصر، ويتم حساب الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب المصرية على النحو التالي:

1 – تحديد إجمالي مبلغ الفائدة عن طريق الضرب في مقلوب مكمل الضريبة:

إجمالي الفائدة = $100000 \times \frac{100}{80}$ = 125000 جنيه

2 – حساب الضريبة المستحقة بمعدل 20% من إجمالي الفائدة:

الضريبة المستحقة = $125000 \times \frac{20}{100}$ = 25000 جنيه

هذا ويمكن دمج الخطوتين السابقتين في خطوة واحدة وذلك على النحو التالي:

الضريبة المستحقة = $100000 \times \frac{20}{80}$ = 25000 جنيه

ويلاحظ مما سبق زيادة عبء القرض الذي تتحمله الجهة المقترضة، حيث يتمثل هذا العبء في مقدار العائد المسدد إلى جانب الضريبة التي تم تحملها. ففي المثال السابق يلاحظ أن معدل عبء القرض الفعلي سوف يبلغ 12.5% من مبلغ القرض، حيث تم حسابه على النحو التالي:

معدل الفائدة الفعلي (عبء القرض) =

$$\frac{\text{الفائدة المسددة + الضريبة التي تم تحملها}}{\text{مبلغ القرض}} \times 100$$

∴ معدل الفائدة الفعلي = $\frac{100000 + 25000}{1000000} \times 100$ = 12.5%.

الإعفاء المقرر لعوائد القروض:

نصت الفقرة قبل الأخيرة من المادة (56) من القانون على ما يلي:

"يعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر. كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل".

كما نصت المادة (75) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

"يشترط لسريان الإعفاء المقرر لعوائد القروض طبقاً لحكم الفقرة قبل الأخيرة من المادة (56) من القانون، ألا تقل مدة القرض عن ثلاث سنوات، وإذا كان تاريخ عقد القرض سابقاً على تاريخ العمل بالقانون فإن الإعفاء يسرى على العوائد المستحقة اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون".

والقارئ لنص المادة (56) من القانون قد يعتقد لأول وهله أن توافر الشرط الخاص بأن تكون مدة القرض لا تقل عن ثلاث سنوات حتى يسري الإعفاء على عوائد القروض، يقتصر على القروض والتسهيلات التي تحصل عليها من الخارج شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص فقط، أما بالنسبة للقروض والتسهيلات التي تحصل عليها الوحدات الحكومية والمحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية فلا يشترط توافر هذا الشرط لسريان الإعفاء المقرر. إلا أن حكم المادة (75) من اللائحة التنفيذية جاء شاملاً لما ورد في الفقرة الأخيرة للمادة (56) من القانون وأكد أن توافر هذا الشرط يكون لعوائد القروض والتسهيلات التي يتم الحصول عليها من الخارج سواءً للوحدات الحكومية والمحلية والأشخاص الاعتبارية أو لشركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام وشركات القطاع الخاص.

وبناءً على ما تقدم يمكن أن نفرق بين حالتين:

الأولى: إذا كانت مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات أو أكثر، فإن عائد هذا

القرض أو التسهيل يعفى من الضريبة المستقطعة من المنبع.

الثانية: إذا كانت مدة القرض أو التسهيل أقل من ثلاث سنوات، فإن عائد القرض أو التسهيل يخضع للضريبة المستقطعة من المنبع.

هذا وإذا كان تاريخ عقد القرض أو التسهيل سابقاً على تاريخ العمل بالقانون، وكانت عوائد هذا القرض تخضع للضريبة في ظل قانون الضرائب السابق للقانون الحالي، فإن الإعفاء يسري على العوائد المستحقة لمثل هذه القروض والتسهيلات اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون 91 لسنة 2005، أي اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

ب – الإتاوات:

يقصد بالإتاوات المبالغ التي تدفع مقابل استخدام الأصول طويلة الأجل، مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع والنشر وبرامج الحاسب الآلي وحقوق المعرفة والاستغلال. ولقد توسعت مصلحة الضرائب المصرية في تحديد مفهوم الإتاوات ليشمل جميع المبالغ التي تدفع مقابل استعمال أو الحق في استعمال براءات الاختراع أو العلامات التجارية أو تصميم أو نموذج أو خلطة أو تركيبة أو عملية سرية، أو مقابل حقوق الطبع والنشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك أفلام السنيما، وبرامج الحاسب الآلي وحقوق المعرفة والاستغلال. وكذلك المبالغ التي تدفع مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية وتشمل أيضاً المبالغ التي تدفع مقابل تأجير المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية. وتسرى الضريبة المستقطعة من المنبع على هذه مبالغ الإتاوات متى كانت مدفوعة لجهات غير مقيمة في مصر.

ولقد كان نص البند (2) من المادة (56) للقانون 91 لسنة 2005 يقضي بعدم سريان الضريبة في الحالات التي تدفع فيها هذه الإتاوات للخارج مقابل

تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة. إلا أنه تم تعديل هذا النص بموجب المادة الثانية من القانون 101 لسنة 2012، حيث ألغى هذا الاعفاء وبذلك أصبحت المبالغ المدفوعة كإتاوات لأشخاص غير مقيمة تخضع للضريبة المستقطعة من المنبع بشكل مطلق.

ج – مقابل الخدمات:

ويقصد بها تلك المبالغ التي تدفعها منشآت فردية أو أشخاص اعتبارية مقيمة في مصر أو منشآت دائمة في مصر لجهات غير مقيمة بها، وذلك مقابل خدمات مؤداه في الخارج من جهات غير مقيمة في مصر. وتسرى الضريبة المنصوص عليها في المادة (56) على مثل هذه المبالغ.

هذا، وأوضحت المادة (73) من اللائحة التنفيذية للقانون، بأن الضريبة تسرى في هذه الحالة طالما كانت الخدمات مؤداها في دول ليس بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي. حيث في حالة تأدية الخدمات في دول بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي يتم تطبيق أحكام هذه الاتفاقية، ويتوقف فرض الضريبة المذكورة في المادة (56) على أحكام الاتفاقية، بشرط أن تقدم الجهة التي تدفع هذا المقابل المستندات التي تؤكد ارتباط هذه الخدمات بنشاطها وسداد هذا المقابل. وهذا الشرط يهدف إلى أن لا تستخدم اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي في محاولة للتهرب من سداد الضريبة المستقطعة من المنبع.

وأوضحت المادة (72) من اللائحة التنفيذية للقانون بأنه لا يعد من الخدمات التي يخضع مقابلها للضريبة المستقطعة من المنبع الخدمات الآتية:

- النقل أو النولون.
- التأمين.
- التدريب.
- الاشتراك في المعارض والمؤتمرات.
- القيد في البورصات العالمية.

- الإعلان والترويج المباشر.

كما نص البند رقم (3) من المادة (56) من القانون 91 لسنة 2005 والمادة (74) من لائحته التنفيذية على أن لا يعد من قبيل مقابل الخدمات الذي يخضع للضريبة المستقطعة من المنبع نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج. ويجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة أن لا يزيد نصيبها من هذه المصاريف على 10% من صافي الربح الضريبي للمنشأة، على ألا تتضمن المصروفات المحملة في حدود هذه النسبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة، وبشرط تقديم شهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسي معتمدة وموثقة.

وتأسيساً على ما سبق فإن نصيب المنشأة الدائمة من المصروفات الإدارية لمركزها الرئيسي ومصروفات الرقابة والإشراف، تعتمد ضمن تكاليفها في حدود 10% من صافي الربح الضريبي. وهذا يستلزم أن يؤجل خصم هذه المصاريف من أرباح المنشأة الدائمة لحين تحديد صافي ربحها الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، ثم تخصم منه هذه المصاريف في حدود النسبة المحددة قانوناً.

إلا أن المشكلة هنا هي في تحديد صافي الربح الضريبي الذي يتخذ لحساب مقدار النسبة المسموح بها للمصاريف الادارية ومصاريف الاشراف والرقابة للمركز الرئيسي للمنشأة. حيث يتحدد صافي الربح الضريبي على مراحل، تبدأ بتحديد صافي الربح الضريبي المعدل، وهو صافي الربح المحاسبي بعد التعديلات التي نص عليها قانون الضريبة على الدخل وقبل خصم التبرعات والخسائر المرحلة والاعفاءات، ثم يتم خصم التبرعات والخسائر المرحلة لينتج لنا صافي الربح الضريبي والذي يمثل الوعاء الضريبي، فإذا كان هذا الوعاء ربحاً، فتتمتع المنشأة الدائمة بخصم الإعفاءات، لينتج لنا بذلك صافي الوعاء الخاضع للضريبة.

ويعد صافي الربح (الوعاء الضريبي قبل خصم الاعفاءات) هو الأساس الذي يحسب على أساسه مقدار النسبة المسموح بها لتلك المصاريف، إلا أن هذا الربح لايمكن التوصل له إلا بعد خصم كافة التكاليف الواجبة الخصم والمنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل بما فيها المصاريف الادارية ومصاريف الاشراف والرقابة للمركز الرئيسي، وهذا يحتم خصم هذه المصاريف من صافي الربح المعدل للوصول إلى صافي الربح الضريبي، على أن يتم خصم هذه المصاريف في حدود 110/10 من صافي الربح المعدل .

مثال:

بفرض أن صافي الربح الضريبي المعدل لأحد الفروع العاملة في مصر لمنشأة أجنبية بلغ 2,2 مليون جنيه، وأن نصيب هذه المنشأة الدائمة في المصاريف الإدارية لمركزها الرئيسي بالخارج بلغ 250 ألف جنيه.

المطلوب: تحديد المعاملة الضريبية للمصاريف الإدارية للمركز الرئيسي وتحديد وعاء الضريبة للفرع العامل في مصر.

الحل:

2200000	صافي الربح الضريبي المعدل
(200000)	(–) يخصم منه المصاريف الإدارية للمركز الرئيسي في الخارج على النحو التالي: $2200000 \times \frac{10}{110} = 200000$ أو 250000 أيهما أقل
2000000	صافي وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية للفرع الأجنبي العامل في مصر

يلاحظ من المثال السابق أن المصاريف الإدارية ومصاريف الاشراف والرقابة للمركز الرئيسي والمخصومة كتكلفة واجبة الخصم لم تتجاوز صافي

الوعاء الخاضع للضريبة وتمثل 10% من صافي وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية للفرع الأجنبي العامل في مصر (2000000 جنيه × 10%) أو 110/10 من صافي الربح الضريبي المعدل (110/10 × 2200000 جنيه).

د – مقابل نشاط الرياضي أو الفنان:

شمل البند رقم (4) من المادة (56) من القانون على مقابل نشاط الرياضي أو الفنان كأحد أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة المستقطعة من المنبع، وأشار البند إلى خضوع هذا المقابل للضريبة سواء دفع للرياضي أو الفنان مباشرة أو من خلال أي جهة.

هذا، ولقد ثارت التساؤلات عن مدى الاختلاف بين نص البند المذكور من المادة (56)، وأحكام اللائحة التنفيذية للباب الثاني من الكتاب الثاني لقانون الضريبة على الدخل بشأن الضريبة على المرتبات وما في حكمها، حيث أوضحت الفقرة الأخيرة من المادة (15) من اللائحة التنفيذية المعدلة بالقرار الوزاري رقم (172) لسنة 2015 بأن تسري الضريبة على المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أياً كانت الجهة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها، وفقاً للأحكام العامة للضريبة على المرتبات وما في حكمها، ووفقاً لسعر الضريبة المنصوص عليه في المادة (8) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل.

ونرى أن تطبيق الأحكام العامة للضريبة على المرتبات وبالسعر التصاعدي المنصوص عليه في المادة (8) من القانون يكون على ما يحصل عليه كل من يؤدي خدمات من غير المقيمين لحساب وتحت إشراف أحد الجهات المقيمة في مصر أو غير المقيمة ولها منشأة دائمة بها. أما المادة

(56) والتي نحن بصددها فتطبق بشكل خاص في حالة سداد مقابل إلى رياضي أو فنان غير مقيم في مصر، قدم خدماته لجهة مقيمة في مصر أو غير مقيمة ولها منشأة دائمة بها ولكن ليس تحت إشرافها. ومثال ذلك الحفلات التي يقيمها فنانين عرب أو أجانب غير مقيمين في مصر أو مباريات كرة القدم التي تقام مع فريق أجنبي، فإن ما يتقاضاه هؤلاء الفنانين أو الرياضيين نظير ذلك يطبق بشأنه المادة (56) وبالسعر المحدد بها والبالغ 20%.

3 – الأحكام العامة لتطبيق المادة (56):

نصت الفقرة الأخيرة من المادة (56) من القانون 91 لسنة 2005، وكذلك المادتين (76) و (77) من اللائحة التنفيذية للقانون على الأحكام الخاصة بحجز وتوريد الضريبة المستقطعة من المنبع، وشملت ما يلي:

أ – تلتزم المنشأة الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر، والمنشأة الدائمة لجهة غير مقيمة في مصر بما في ذلك الشركات والمنشآت والفروع المقامة وفقاً لأحكام قانون المناطق الأقتصادية ذات الطبيعة الخاصة وكذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، بحجز الضريبة المستقطعة من المنبع من المبالغ الخاضعة لها وتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة في أول يوم عمل تال لليوم الذي تم فيه حجز الضريبة.

ب – يكون الإخطار بحجز الضريبة وتوريدها إلى المأمورية المختصة على النموذج رقم (11 مستقطعة).

ج – يقصد بالمأمورية المختصة، مأمورية الضرائب التي يتبعها دافع المبالغ المنصوص عليها في المادة (56) من القانون.

ثانياً: توزيعات الأرباح للشخص الطبيعي غير المقيم والشخص الاعتباري المقيم أو غير المقيم، والأرباح الرأسمالية لغير المقيمين من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين (المادة 56 مكرراً):

نصت المادة (مكرراً) والمعدلة بالقانون 96 لسنة 2015 على أن

"تخضع للضريبة بسعر (10%) دون خصم أية تكاليف لتوزيعات الأرباح التى تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص بما فى ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة للشخص الطبيعى غير المقيم والشخص الاعتبارى المقيم أو غير المقيم بما فى ذلك أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة والتى تحققها من خلال منشاة دائمة فى مصر ، عدا التوزيعات التى تتم فى صورة أسهم مجانية ، ويكون سعر هذه الضريبة (5%) دون خصم أية تكلفة إذا زادت نسبة المساهمة فى الشركة القائمة بالتوزيع على (25%) من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم والحصص عن سنتين.

وتعد أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التى تحققها من خلال منشاة دائمة فى مصر موزعة حكما خلال ستين يوما من تاريخ ختام السنة المالية للمنشاة الدائمة .

وتستبعد توزيعات الأرباح التى تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة من أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى وما يقابلها من تكلفة من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى الكتاب الثالث من هذا القانون وفقا لما تحدده اللائحة التنفيذية .

وعلى الجهات التى تنفذ المعاملة أن تقوم بحجز الضريبة وتوريدها للمصلحة وفقا للإجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية .

وتخضع الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها فى المادة (46 مكررا 3) من هذا القانون والتى يحصل عليها غير المقيمين من الأشخاص الطبيعية والاعتبارية للضريبة.

ويكون سعر الضريبة (10%) على الأرباح الرأسمالية الناتجة من التعامل فى الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية دون خصم أي تكاليف.

وتحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس قيمة صافى

الأرباح الرأسمالية لمحفظة الأوراق المالية المحققة فى نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أية صورة من صور التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص، وبين تكلفة اقتنائها، وبعد خصم عمولة الوساطة.

وعلى الجهة التى تنفذ المعاملة إخطار المصلحة بقيمة الأرباح الرأسمالية المحققة. كما أن عليها إجراء تسوية بقيمة الضريبة المستحقة على الوعاء فى نهاية السنة الضريبية ، وإخطار المصلحة بها وفقا للإجراءات وخلال المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية.

وعلى المصلحة مطالبة الممول بالضريبة المستحقة على الوعاء السنوى والناتج من جميع تعاملاته بالأوراق المالية وعلى النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية. ويجب على المصلحة فى حالة امتناع الممول عن أداء الضريبة المستحقة على الأرباح المحققة من التعامل فى الأوراق المالية المقيدة بالبورصة إخطار كل من الهيئة العامة للرقابة المالية والجهة التى تنفذ التعاملات بذلك."

أدخلت المادة (56 مكرراً) والمضافة بالقانون 53 لسنة 2014 والمعدلة بالقانون (96) لسنة 2015 أوعية جديدة تخضع للضريبة المستقطعة من المنبع تشمل توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأشخاص أو الأموال لأشخاص طبيعيين غير مقيمين ، وكذلك لأشخاص اعتباريين مقيمين أو غير مقيمين، وتشمل أيضاً الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية والحصص والتي يحصل عليها غير مقيمين من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين.

ولقد أوقف القانون 96 لسنة 2015 العمل باحكام المادة (56مكرراً) فيما يتعلق بالضريبة على أرباح التعامل في الأوراق المالية المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية لمدة عامين تبدأ من 2015/5/17، ولذلك سوف نقتصر على تناول الأحكام الخاصة بفرض الضريبة على توزيعات الأرباح وفقاً لما ورد في

المادة (56 مكرراً) ، وذلك على النحو التالي:

توزيعات الأرباح للأشخاص الطبيعيين غير المقيمين:

تخضع توزيعات الأرباح للضريبة وفقاً للأحكام التالية:

أ – أن تكون التوزيعات هي توزيعات أرباح تجريها شركات الأموال أو الأشخاص بما في ذلك الشركات المقامة في المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة.

ب – تخضع هذه التوزيعات للضريبة بسعر 10% ، وذلك دون خصم أي تكاليف، عدا التوزيعات التى تتم فى صورة أسهم مجانية.

ج – يخفض سعر الضريبة إلى 5% إذا زادت نسبة المساهمة في الشركة القائمة بالتوزيع على 25% من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين.

ولتوضيح هذه المعاملة الضريبية نفترض المثال التالي:

مثال :

بفرض أن لدينا شخص طبيعي غير مقيم في مصر، له استثمارات في شركات مساهمة مصرية تتمثل في 1000 سهم في أحدى الشركات المساهمة المصرية والتي يبلغ عدد أسهمها 10 آلاف سهم ، وتبلغ القيمة الاسمية للسهم 2500 جنيه. ولما كان السعر السوقي للسهم خلال العام الحالي أنخفض إلى 2200 جنيه للسهم ، فلقد قام الممول بشراء 2000 سهم من أسهم هذه الشركة رغبة في زيادة مساهمته فيها.

فإذا علمت أن الشركة في نهاية العام قررت توزيع كوبون من أرباح الشركة، وبلغ نصيب السهم من هذه التوزيعات 10 جنيه.

المطلوب : حساب الضريبة المستحقة في هذه الحالة.

الحل

نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم للشركة =

3000 سهم (1000 سهم+2000 سهم مشتراه حديثاً) × 100=30%

10000 سهم

بالرغم من ان مساهمة الممول في الشركة أزيد من 25% من رأس مال الأسهم، إلا أن الممول لم يمضي على أحتفاظه بجميع هذه الأسهم سنتين، وبالتالي تخضع هذه التوزيعات عن جميع الأسهم المملوكة للممول للضريبة بسعر 10%.

الضريبة المستحقة = 3000 سهم × 100 ج × 10% = 30000 جنيه.

مثال آخر :

بفرض في المثال السابق أن الممول أكتتب أساساً في 3000 سهم من أسهم هذه الشركة، منذ بداية نشأتها من خمس سنوات.

فالمطلوب : حساب الضريبة المستحقة في هذه الحالة.

الحل

بما أن نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم للشركة 30%، وهذه النسبة محتفظ بها لأكثر من سنتين ،فتخضع التوزيعات للضريبة بسعر 5%.

الضريبة المستحقة = 3000 سهم × 100 ج × 5% = 15000 جنيه.

مثال آخر :

بفرض أن الممول يمتلك منذ نشأة الشركة 3000 سهم ، ونظراً لأنخفاض السعر السوقي للسهم فلقد قام الممول خلال العام ببيع 2000 سهم من هذه الأسهم وأحتفظ بالباقي.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة في هذه الحالة.

الاجابة المقترحة:

نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم للشركة عند توزيع الأرباح =

(3000 سهم − 2000 سهم المباعة) / 10000 سهم × 100 = 10%

بالرغم من ان مساهمة الممول في الشركة كانت في بداية العام أزيد من 25% من رأس مال الأسهم، إلا أن نسبة مساهمته عند توزيع الأسهم أنخفضت لأقل من 25%، وبالتالي تخضع هذه التوزيعات عن الأسهم االمحتفظ بها الممول للضريبة بسعر 10%.

الضريبة المستحقة = 1000 سهم × 100 ج × 10% = 10000 جنيه.

هذا وأوضحت الفقرة الثالثة من المادة (56 مكرراً) بأن الضريبة تخصم من المنبع عن طريق قيام الجهات التي تقوم بالتوزيع بحجز الضريبة وتوريدها للمصلحة وفقاً للاجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية.

توزيعات الأرباح للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة:

نلاحظ أن الأحكام الخاصة بفرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين، هي ذاتها الواجبة التطبيق في حالة توزيعات الأرباح للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة في مصر، ويقتصر الاختلاف بينهما على توزيعات أرباح المنشأة الدائمة في مصر لشخص اعتباري غير مقيم ، حيث نصت

الفقرة الثانية من المادة (56 مكرراً) على ما يلي:

"وتعد أرباح الأشخاص الإعتبارية غير المقيمة التى تحققها من خلال منشأة دائمة فى مصر موزعه حكماً خلال ستين يوماً من تاريخ ختام السنة المالية للمنشأة الدائمة" .

ونرى أن هذا النص يحتم عند فرض الضريبة في هذه الحالة أن نفرق بين الحالات الآتية:

أ – إذا حققت منشأة دائمة لشركة غير مقيمة في مصر أرباح، ، وخلال ستين يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية للمنشأة الدائمة صدر قرار مجلس إدارة الشركة غير المقيمة بتوزيع جزء من أرباح المنشأة الدائمة واحتجاز الباقي دون توزيع وتعليته على حقوق الملكية، تستحق الضريبة على الأرباح الموزعة فقط.

ب – إذا حققت منشأة دائمة لشركة غير مقيمة في مصر أرباح، وخلال ستين يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية للمنشأة الدائمة، صدر قرار مجلس إدارة الشركة غير المقيمة بعدم توزيع هذه الأرباح واحتجازها بالكامل وتعليتها على حقوق ملكية، لا تستحق الضريبة على الأرباح.

ج – إذا حققت منشأة دائمة لشركة غير مقيمة في مصر أرباح، ولم يصدر خلال ستين يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية للمنشأة الدائمة أي قرار بالنسبة لهذه الأرباح ، أعتبرت موزعة بالكامل حكماً، وتخضع للضريبة المستقطعة من المنبع وفقاً لأحكام المادة (56 مكرراً).

وبالرغم من أن خضوع توزيعات الأرباح بصفة عامة يعتبر من وجهة نظرنا الخاصة يؤدي إلى حدوث أزدواج ضريبي، إلا أنه سيترتب عن المعاملة الضريبية في الحالة الأخيرة (ج) أزدواج ضريبي واضح ومتعسف ، حيث أرباح المنشأة الدائمة ستخضع في هذه الحالة للضريبة على أرباح الأشخاص

الاعتبارية وفقاً لسعرها الحالي والمحدد بمعدل 22,5% من صافي الربح ، بالأضافة إلى أن هذه الأرباح ستخضع لضريبة المستقطعة من المنبع على التوزيعات بمعدل 10% أو 5% بإعتبارها موزعة حكماً. وبذلك يكون مجموع الضرائب المستحقة على أرباح هذه المنشأة الدائمة قد يصل إلى 32,5% من صافي ربح المنشأة الدائمة. وأعتقد أن هذه المعاملة الضريبية سيكون لها أثر سلبي على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر لمصر.

توزيعات الأرباح للأشخاص الاعتبارية المقيمة:

أخضعت المادة (56 مكرراً) للضريبة المستقطعة من المنبع التوزيعات التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة نتيجة مساهماتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى. وتسري الضريبة بذات القواعد والأحكام التي سبق الاشارة إليها بالنسب لتوزيعات الأرباح للأشخاص الطبيعيين غير المقيمين.

وتعد التوزيعات التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة ايرادات بالنسبة لها، وتدرج ضمن قائمة الدخل المعدة في نهاية السنة، وبالتالي تدخل ضمن أرباح الشخص الاعتباري الخاضعة للضريبة، مما قد يترتب عنه ازدواجاً ضريبياً. وهذ الذي دعا المشرع الضريبي على تجنب هذا الازدواج، فنص في الفقرة الثالثة من المادة (56 مكرراً) على أن تستبعد توزيعات الأرباح التى تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة من أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى وما يقابلها من تكلفة من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

مثال:

بفرض أن أحد الشركات تقرر لها توزيعات أرباح عن مساهماته في شركة أخرى مقيمة في مصر بمبلغ 150 ألف جنيه ، استقطع منها 10% ضريبة مستقطعة من المنبع (15ألف جنيه) وحصلت الشركة على الصافي، ادرج بقائمة الدخل اجمالي مبلغ التوزيعات ضمن الايرادات، وادرجت الضريبة المستقطعة من المنبع ضمن المصروفات العمومية، وبلغ صافي ربح الشركة

من واقع قائمة الدخل مليون جنيه.
المطلوب : تحديد صافي ربح الشركة الخاضع للضريبة على أرباح الاشخاص الاعتبارية.

الحل

صافي الربح (من قائمة الدخل)	1000000
يضاف:	
الضريبة المستقطعة من المنبع (تعد تكاليف غير واجبةالخصم)	15000
تخصم:	
اجمالي مبلغ توزيعات الارباح التي حصلت عليها الشركة	(15000)
صافي الربح الخاضع للضريبة على أرباح الاشخاص الاعتبارية.	865000

وبالرغم من أن المعالجة الضريبية التي وردت في الفقرة الثالثة من المادة (56 مكرراً) والسابق الاشارة إليها لتجنب ازدواج خضوع توزيعات الارباح للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، إلا أننا نرى أنه مازال يوجد أزدواج ضريبي، حيث ستخضع أرباح الشخص الاعتباري المقيم عند تحققها للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وسيخضع الموزع منها للضريبة المستقطعة من المنبع. ويرى بعض فقهاء الضرائب أنه لا يوجد ثمة أزدواج ضريبي في مثل هذه الحالات ، وذلك لاختلاف الشخص الذي تحقق له الدخل ف أرباح الشخص الاعتباري (الشركة المقيمة) هي أرباح تحققت له، بينما الربح الموزع هو ايراد تحقق لشخص آخر وهو الذي تم التوزيع بالنسبة له.

ثالثاً: المبالغ التي تدفع على سبيل العمولة والسمسرة غير المتصلة مباشرة بالنشاط:

نصت المادة (57) من القانون رقم 91 لسنة 2005 على ما يلي:

"تخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة والسمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته".

يتضح من نص المادة (57) أن القانون الضريبي وضع شروطاً لسريان الضريبة المستقطعة من المنبع في هذه الحالة، وهذه الشروط تتمثل في:

1 - أن يكون دافع هذه المبالغ منشآت فردية أو شخص اعتباري.

2 - أن تكون هذه المبالغ مدفوعة لشخص طبيعي.

3 - أن تكون هذه المبالغ مدفوعة على سبيل العمولة والسمسرة.

4 - أن تكون هذه العمولة والسمسرة غير متصلة بنشاط الشخص الطبيعي الذي حصل عليها (عمولة عارضة).

وتسرى الضريبة في هذه الحالة طبقاً للسعر المنصوص عليه في المادة (56) أي بسعر 20% ودون خصم أي تكاليف.

ويجب أن نؤكد أن سريان الضريبة في هذه الحالة يرتبط بأن المبالغ المدفوعة تمثل عمولة عارضة بالنسبة لمن يحصل عليها، وبالتالي لن يقدم عنها إقرار ضريبي، ومن هنا جاء إلزام الجهات الدافعة للعمولة (حتى تعتمد بالنسبة لها هذه المبالغ كتكلفة) أن تقوم بحساب الضريبة وخصمها من المنبع ثم توريدها لمصلحة الضرائب.

أما في حالة إذا كانت هذه العمولة مدفوعة لشخص طبيعي يحترف نشاط الوساطة، فإن الأمر يخرج من نطاق الضريبة المستقطعة من المنبع، ويدخل في نطاق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين. وإذا كانت العمولة والسمسرة مدفوعة لشركة تحترف نشاط الوكالة أو الوساطة فتدخل هذه المبالغ في نطاق الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

هذا وتلتزم الجهات الدافعة لمثل هذه العمولات أن تحجز الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب التي تتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة والسمسرة وذلك على النموذج رقم (14 مستقطعة).

ثالثاً: عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية:

نصت المادة (58) من القانون 91 لسنة 2005 على ما يلي:

"مع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية مقررة في قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر 32% وذلك دون خصم أية تكاليف، ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم".

ويتضح من نص المادة السابقة أن سريان الضريبة المستقطعة من المنبع هنا يتطلب توافر ما يلي:

1 - تسرى الضريبة على عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية.

2 - أن يكون إصدار السندات لصالح البنك المركزي أو بنوك أخرى.

3 - أن تسرى الضريبة بسعر 32%.

4 - تسرى الضريبة على إجمالي مبلغ العائد وبدون خصم أي تكاليف.

5 - يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم.

6 - مراعاة أية إعفاءات ضريبية وردت في قوانين أخرى بخصوص عائد هذه السندات.

هذا، ونصت المادة (81) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

"يكون الإخطار بتحصيل وتوريد الضريبة المستقطعة على عوائد السندات المنصوص عليها في المادة السابقة على النموذج (15 مستقطعة) مع خصم الضريبة المسددة على عوائد السندات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة على هذه البنوك وبما لا يجاوز هذه الضريبة".

ومؤدى هذا النص أن الضريبة التي يتحملها أي بنك اكتتب في هذه السندات تخصم من الضريبة التي تستحق على أرباح هذا البنك وبما لا يجاوز مقدار هذه الضريبة.

ويترتب عن هذا ضرورة أن يظهر العائد المستحق عن هذه السندات في قائمة دخل البنك الذي حصل عليها بالكامل على أن تخصم الضريبة المستحقة عن هذه السندات من الضريبة المستحقة على أرباح هذا البنك والمثال التالي يوضح ذلك.

مثال: قام أحد البنوك بالاكتتاب في سندات أصدرتها وزارة المالية غير معفاة من الضريبة بمبلغ مليون جنيه بمعدل عائد 15%، ولقد حصل البنك على صافي العائد بعد خصم الضريبة المستحقة 32%. وهذا ولم يظهر ضمن قائمة الدخل لهذا البنك هذه الإيرادات باعتبار أنها سدد عنها الضريبة، علماً بأن صافي الربح من واقع قائمة الدخل بلغ 8 مليون جنيه بدون عائد السندات.

المطلوب: بيان المعاملة الضريبية لعائد السندات والضريبة المستحقة عنه.

الحل:

أ – تحديد عائد السندات والضريبة المستقطعة من المنبع المستحقة عنه:

عائد السندات = 10000000 × 15% = 1500000 جنيه

الضريبة المستقطعة من المنبع = 1500000 × 32% = 480000 جنيه

ب – تحديد أرباح البنك الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية:

صافي الدخل	8 مليون جنيه
+ عائد السندات بالكامل	1.5 مليون جنيه
صافي الربح الخاضع للضريبة	9.5 مليون جنيه

ج – تحديد الضريبة على أرباح البنك المستحقة:

الضريبة على أرباح البنك = 9500000 × 22,5% = 2137500جنيه

الضريبة المستحقة السداد تحدد على النحو التالي:

الضريبة عن أرباح البنك	2137500 جنيه
(–) الضريبة المستقطعة من المنبع	480000 جنيه
الضريبة المستحقة السداد	165750000 جنيه

ويقصد بخصم الضريبة المستقطعة من المنبع من الضريبة التي تستحق على أرباح البنك وبما لا يجاوز مقدار هذه الضريبة ، أنه في حالة إذا كانت الضريبة على أرباح البنك أقل من الضريبة المستقطعة من المنبع ، فلا يسمح بخصم الضريبة المستقطعة من المنبع إلا في حدود الضريبة المستحقة على أرباح البنك.

مثال:

بفرض أن صافي الربح الضريبي لأحد البنوك بلغ 100 مليون جنيه شاملاً 80 مليون جنيه عائد سندات أصدرتها وزارة المالية لصالح هذا البنك، وأن هذا العائد أستقطع منه ضريبة مستقطعة من المنبع 32% ، وأن الضريبة على أرباح البنك 22,5%.

المطلوب: بيان المعاملة الضريبية للبنك وتحديد الضريبة المستحقة على أرباحه.

الحل:

الضريبة المستقطعة من المنبع=80 مليون جنيه×32%= 25600000 جنيه.

الضريبة المستحقة على أرباح البنك =

100مليون جنيه × 22,5% = 22,5 مليون جنيه.

الضريبة المستحقة السداد تحسب كالتالي:

الضريبة المستحقة على الأرباح 22500000 جنيه

يخصم وفي حدود هذه الضريبة:

الضريبة المستقطعة من المنبع 22500000 جنيه فقط

الضريبة المستحقة السداد صفر

ويبقى من الضريبة المستقطعة من المنبع 3100000جنيه لا يحق للبنك خصمها أو استردادها من أية ضرائب.

هذا وبصدور القانون 114 لسنة 2008 تم إلغاء الإعفاء المقرر لعوائد أذون الخزانة مما أدى إلى خضوعها للضريبة. ولما كان القانون رقم 91 لسنة 2005 قد ألغي الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والتي كان تسرى على هذا النوع من العوائد، فلقد حتم الأمر ضرورة تحديد نوع الضريبة التي تخضع لها عوائد أذون الخزانة، لذلك نص القانون 128 لسنة 2008 الخاص

بربط الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2008/ 2009 في المادة رقم (9) منه على أن تضاف فقرة ثانية للمادة (58) من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 تنص على الآتي:

" تخضع عوائد أذون وسندات الخزانة للضريبة بسعر 20% وذلك دون خصم أي تكاليف، ويلتزم دافع هذه العوائد بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم. ويجب خصم الضريبة المسددة من الضريبة المستحقة على أرباح الأشخاص الحاصلين على هذه العوائد".

ولقد قنن القانون 101 لسنة 2012 التعديلات السابقة والتي وردت في قوانين متفرقة، بحيث جمعها كلها في تعديل واحد لنص المادة (58) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل ، فأضيفت فقرة ثانية للمادة (58) أخضعت عوائد أذون وسندات الخزانة للضريبة المستقطعة من المنبع، وحددت سعر الضريبة، ومواعيد توريدها لمصلحة الضرائب بحيث يكون توريدها في أول يوم عمل تال لليوم الذي تم فيه خصم الضريبة، وكان التعديل على النحو التالي:

"تخضع عوائد أذون الخزانة بسعر 20% وذلك دون خصم أية تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد بتحصيل مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة في اليوم التالي لليوم الذي تم فيه الخصم .

كما تخضع لذات الضريبة بسعر 20% عوائد سندات الخزانة ويلتزم دافع هذه العوائد بحجز مقدار الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة في أول يوم عمل تال لليوم الذي تم فيه حجز الضريبة.

وتخصم من الضريبة المستحقة على الجهة الضريبة المحسوبة وفقاً لحكم هذه المادة على عوائد أذون وسندات الخزانة الداخلة في وعاء الضريبة

والمدرجة في القوائم المالية للجهة وبما لا يجاوز إجمالي الضريبة المستحقة على الأرباح الخاضعة للضريبة".

يلاحظ أن تعديل نص المادة (58) أخضع للضريبة المستقطعة من المنبع عوائد أذون وسندات الخزانة وعالج الضريبة المسددة عنها مثل المعالجة التي سبق توضيحها لعوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لحساب البنك المركزي أو بنوك أخرى. ويترتب على هذه المعالجة الضريبية ضرورة إدراج اجمالي عوائد أذون وسندات الخزانة ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل للأشخاص الحاصلين عليها، على أن تستنزل الضريبة المسددة عن عائد أذون أو سندات الخزانة من ضريبة الدخل المستحقة على هؤلاء الأشخاص.

مثال:

قام أحد البنوك المصرية باستثمار مبلغ 100 مليون جنيه في أذون خزانة بمعدل عائد 9% سنويا لمدة 180 يوماً (ستة أشهر)، وكان العائد الذي يستحق للبنك في نهاية مدة الاذون يبلغ في هذه الحالة 5,5 مليون جنيه، اسنقطع منه 20% ضريبة مستقطعة من المنبع وحصل البنك على الصافي البالغ 4,4 مليون جنيه، أدرج ضمن قائمة الدخل المعدة في نهاية العام.

المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية لعائد أذون الخزانة والضريبة المستقطعة من المنبع، إذا علمت أن صافي أرباح البنك من واقع قائمة الدخل بلغت 50مليون جنيه.

الحل

تكون المعاملة الضريبية على النحو التالي :

صافي أرباح البنك (من قائمة الدخل)	50000000
يضاف:	
الفرق بين اجمالي قيمة عائد اذون الخزانة والصافي المحصل= 5500000 – 4400000 = 1100000 جنيه وتمثل قيمة الضريبة المستقطعة من المنبع.	1100000
صافي ربح البنك الخاضع للضريبة على أرباح الاشخاص الاعتبارية.	51100000
الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية= 51100000 × 22,5%	11497500
يستنزل الضريبة المستقطعة من المنبع عن عائد اذون الخزانة	(1100000)
الضريبة على أرباح الاشخاص الاعتبارية الواجب على البنك سدادها	10397500

وفي نهاية هذا الجزء، ينبغي أن نوجه نظر القارئ أن فرض تلك الضريبة على توزيعات الأرباح وعوائد اذون وسندات الخزانة، وما نُص عليه من معاملة ضريبية في تطبيق احكام الضريبة المستقطعة من المنبع، يحتاج إلى إلمام كافي من العاملين في مجال الضرائب بأثر تلك المعاملة على اعداد الاقرار الضريبي وحساب الضريبة المستحقة والواجبة السداد على الشركات والمؤسسات التي يكون لها استثمارات مالية في تلك الاذون والسندات أو مساهمات في شركات أخرى.

القسم الثاني

الضريبة العقارية

الضريبة العقارية

مقدمة:

فرضت الضريبة العقارية في مصر منذ أواخر حكم محمد علي في عام 1842، ثم أعيد تنظيمها عدة مرات كان آخرها بالقانون رقم 56 لسنة 1954 والذي قضى بتوسيع دائرة الخضوع لهذه الضريبة واستبعاد 20% من الإيرادات الخاضعة للضريبة مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها الممول، بالإضافة إلى فرض الضريبة بسعر 10% ثم عدل بالقانون رقم 129 لسنة 1961 إلى أسعار نسبية تدريجية تتراوح من 10% وحتى 40% ، وتتحدد فئة الضريبة حسب القيمة الإيجارية الشهرية للحجرة بالوحدة السكنية.

ولما كانت قوانين الضرائب العقارية جزءاً من المنظومة الضريبية في مصر، وأصبحت بشكلها الحالي من القدم بحيث لا تتناسب مع الظروف والأوضاع الاقتصادية الحديثة، مما حتم ضرورة إصدار تشريع ضريبي جديد للضرائب العقارية يهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية، ويتلافى المشاكل التي ظهرت في التطبيق العملي، ويراعى مصلحة الممولين مع ضمان الحصيلة الضريبية في آناً واحد، وهذا هو الذي دعى لصدور القانون رقم 196 لسنة 2008 الذي استحدث عدة أحكام أهمها:

1 – إخضاع كافة العقارات المبنية للضريبة دون تعليق هذا الخضوع على صدور قرارات وزارية كما كان الحال سابقاً.

2 – توحيد سعر الضريبة إلى 10% من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية بعد استبعاد 30% من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن و 32% بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء

الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة.

3 – منح كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن إعفاء سنوي قدره 6000 جنيه من القيمة الإيجارية ويخضع ما زاد عن ذلك للضريبة.

4 – عدم المساس بأوضاع ملاك العقارات التي تؤجر وفقاً لقوانين تنظيم العلاقة بين المالك والمستأجر ذات الأجرة المحددة غير القابلة للتعديل وذلك بعدم فرض الضريبة العقارية عليهم بموجب القانون الجديد إلا بعد إنقضاء العلاقة الإيجارية القديمة.

5 – جعل مدة الحصر والتقدير للقيمة الإيجارية للعقارات المبنية خمس سنوات على أن تجري عملية إعادة تقدير قبل نهاية كل فترة بسنة على الأقل وثلاث سنوات على الأكثر مع عدم زيادة القيمة عن 30% من التقدير الخمسي السابق للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن و 45% بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن.

6 – تخفيض مدة تقديم التظلم من قرارات لجان التقدير إلى ستون يوماً من تاريخ الإعلان ونشر التقديرات بعد أن كان ستة أشهر.

7 – تغيير تشكيل لجان الطعن وإعادة تنظيم أعمالها لضمان الحيادية التامة وعدم الجمع بين عضوية لجان الحصر والتقدير ولجان الطعن.

لم يسلم القانون 196 لسنة 2008 من الانتقاد بالرغم من تضمينه لكثير من الأحكام التي تراعي ظروف المجتمع والتغيرات الاقتصادية التي تلم به، وكان من أهم تلك الانتقادات الموجهة له مسألة أعفاء السكن الخاص، وكذلك أسس حسلب الضريبة والتي تعتمد على أستخدام القيمة السوقية للعقار كأساس في تحديد القيمة الايجارية الخاضعة للضريبة. ولقد أدت هذه الانتقادات إلى إيقاف العمل بالقانون 196 لسنة 2008 ، إلى أن صدر القانون 117 لسنة

2014 معدلاً للقانون 196 في أحكام تحقق التوافق فيما أثير من انتقادات حول قانون الضريبة العقارية.

وسوف نناقش أهم الأحكام المرتبطة بفرض الضريبة العقارية وفقاً لأحكام القانون 196 لسنة 2008 وما صدر عليه من تعديلات بالقانون 117 لسنة 2014، وذلك على النحو التالي:

أولاً: المكلف بأداء الضريبة:

طبقاً لمادة (2) من القانون 196 لسنة 2008 المعدل يكون المكلف بأداء الضريبة هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي له حق في ملكية العقار أو الانتفاع به أو استغلاله ولو كان سند حقه غير مشهر، ويكون الممثل القانوني للشخص الطبيعي غير كامل الأهلية مكلفاً بأداء الضريبة وتقديم الإقرار نيابة عن من يمثله .

وبينت المادة (24) من القانون بأن المستأجر لا يعد مكلفاً بأداء الضريبة ولا يجوز الرجوع عليه إلا في حدود الأجرة المستحقة، وهنا يكون المستأجر مسئول بالتضامن عن أداء الضريبة مع المكلف بأدائها وذلك بعد إخطاره بذلك بخطاب موصي عليه بعلم الوصول. وتعتبر قسائم تحصيل الضريبة التي تسلم للمستأجر بمثابة إيصال من المكلف بأداء الضريبة في حدود ما تم تحصيله، وبمثابة إيصال من المكلف باستيفاء الأجرة في حدود ما أداه المستأجر.

ثانياً: موعد استحقاق الضريبة:

طبقاً للمادة (3) من القانون 196 لسنة 2008 المعدل تستحق الضريبة في الأول من ينايرمن كل عام.

ولما كانت الضريبة سنوية، فأنه وفقاً لنص المادة (3) تستحق الضريبة

عن سنة تبدأ في 1/1 من كل عام وتنتهي في 12/31 من ذات العام ، وقد أوضح القانون في المادة (23) بأن تحصل الضريبة على قسطين متساويين الأول حتى نهاية شهر يونيو وهو تاريخ نهاية النصف الأول من السنة التي يستحق عنها الضريبة، والثاني حتى نهاية شهر ديسمبر وهو تاريخ نهاية النصف الثاني من السنة التي يستحق عنها الضريبة، ويجوز سدادها بالكامل في ميعاد سداد القسط الأول .

وفي حالة التأخر في ربط الضريبة لأي سبب، تقسط الضريبة المستحقة على مدة مساوية لمدة التأخير، فبفرض أن الضريبة المستحقة عن السنوات 2011/10 ، 2012/11 ، 2013/12 لم تربط ولم يخطر بها الممول إلا في نهاية عام 2013، ففي هذه الحالة يتم تقسيط سداد هذه الضرائب المستحقة عن هذه السنوات، على مدة مساوية لمدة سنوات التأخير.

ولتفعيل الضريبة العقارية فلقد نص القانون 117 لسنة 2014 على أن تستحق الضريبة المربوطة عن أول تقدير (بعد العمل بالقانون 196 لسنة 2008)، اعتباراً من الأول من يوليو 2013، وتستحق بعد ذلك اعتباراً من أول يناير من كل سنة تالية.

وتظل قيمة الضريبة ثابتة لمدة خمس سنوات ثم يعاد تقديرها إذا ما طرأ تغير على القيمة الإيجارية والتي تمثل وعاء الضريبة، ولذا سيستمر العمل بالتقدير الحالي حتى نهاية عام 2018.

ثالثاً: التأخر في سداد الضريبة:

نصت المادة (27) من القانون بأن يستحق مقابل تأخير على ما لم يتم أداؤه من الضريبة، وذلك اعتباراً من أول يناير التالي للسنة المستحق عنها الضريبة، ويحسب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من

البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه 2% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه وذلك عن فترة التأخير. ولا يترتب على الطعن أو الالتجاء إلى القضاء وقف استحقاق هذا المقابل. ويعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة دين الضريبة.

رابعاً: العقارات الخاضعة للضريبة (المادة رقم 8 من القانون 196 لسنة 2008 المعدل):

يقصد بالعقار في قانون الضريبة العقارية الجديد كل وحدة سكنية في المبنى وليس المبنى بالكامل. وتسري الضريبة على جميع العقارات المبنية على أرض مصر أياً كانت مادة البناء ، وسواء كانت مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء ، وساء كانت مؤجرة للغير أو يقيم فيها المالك المكلف بالضريبة بنفسه ، وسواء كانت تامة ومشغولة ، أو تامة وغير مشغولة ، أو غير تامة ومشغولة.

هذا ويعد في حكم العقارات الخاضعة للضريبة ما يلي:

. الأراضي الفضاء المستغلة ، سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة، مسورة أو غير مسورة.

. التركيبات التي تقام على أسطح أو وجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر.

خامساً: العقارات غير الخاضعة للضريبة :

بينت المادة (11) من القانون 196 لسنة 2008 والمعدلة بالقانون 117 لسنة 2014العقارات غير الخاضعة للضريبة والتي تتمثل في التالي :

أ . العقارات المبنية والمملوكة للدولة ومخصصة للنفع العام ، وكذلك العقارات المبنية والمملوكة للدولة ملكية خاصة ، على أن تخضع للضريبة من أول

الشهر التالي لتاريخ التصرف فيها .

ب . الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو لتعليم الدين .

ج . العقارات المبنية التي تنزع ملكيتها للنفع العام ، وذلك من تاريخ الإستيلاء الفعلي بواسطة الجهة التي نزعت الملكية .

د – مباني الأحواش والجبانات (مضافة بالقانون 117 لسنة 2014).

سادساً: العقارات المعفاة من الخضوع للضريبة :

نصت المادة (18) من القانون 196 لسنة 2008 والمعدلة بالمادة الثانية من القانون 117 لسنة 2014 على إعفاء العقارات التالية من الضريبة:

أ . الأبنية المملوكة للجمعيات المسجلة وفقاً للقانون ، والمنظمات العمالية المخصصة لمكاتب إدارتها أو لممارسة الأغراض التي أنشئت من أجلها .

ب . أبنية المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات التي لا تهدف الربح.

ج . المقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية بشرط استخدامها في الأغراض المخصصة لها .

د . كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن وتقل قيمتها الإيجارية السنوية عن 24000 جنيه على أن يخضع مازاد عن ذلك، ويكون هذا الأعفاء لوحدة واحدة لكل مكلف وهي التي يتخذها المكلف سكناً خاصاً رئيسياً له ولأسرته. وتشمل الأسرة في تطبيق أحكام هذا الأعفاء المكلف وزوجه والأولاد القصر.

هـ . كل وحدة في عقار مستعمل في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية يقل صافي قيمتها الايجارية السنوية عن 1200 جنيه، على أن يخضع ما زاد للضريبة . وتعد الوحدات غير السكنية في وضع أفضل من الوحدات

السكنية، حيث ستستفيد كل وحدة غير سكنية بهذا الأعفاء .

و . أبنية مراكز الشباب والرياضة المنشأة وفقاً للقوانين المنظمة لها .

ز . العقارات المملوكة لجهات حكومية أجنبية بشرط المعاملة بالمثل، فإذا لم يكن للضريبة مثيل في أي من الدول الأجنبية جاز للوزير إعفاء العقارات المملوكة لها من الضريبة بعد أخذ رأي وزير الخارجية.

ح . ملغاة.

ط . الدور المخصصة للمناسبات الاجتماعية دون استهداف الربح .

ي . أندية وفنادق القوات المسلحة ودور الأسلحة والمجمعات والمراكز الطبية والمستشفيات والعيادات العسكرية والعقارات المبنية في نطاقها وغيرها من الوحدات التي تقترحها هيئة عمليات القوات المسلحة على أن يصدر بتحديدها قرار من وزير الدفاع بالأتفاق مع الوزير المختص.

وأبقى القانون رقم 196 لسنة 2008 على الإعفاءات الخاصة بالعقارات المبنية والمستخدمة للأغراض السكنية، والمقررة بموجب أحكام القانونيين رقم (49) لسنة 1977، ورقم (136) لسنة 1981، والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن والصادرة قبلهما ، وذلك إلي أن تنتهي العلاقة الإيجارية بأحد الطرق القانونية ، حيث في هذه الحالة يتم إعادة تقدير القيمة الإيجارية ويخضع العقار للضريبة.

ولقد أثار الأعفاء الخاص بالوحدات السكنية التي لا تتجاوز قيمتها الإيجارية السنوية 24 ألف جنيه عدة التساؤلات، وخاصة أن هذا الأعفاء لا يستفيد به مالك العقار إلا لوحدة واحدة فقط من مجموع ما يملكه من عقارات مبنية وفقاً لنص القانون. فإذا كان الممول يمتلك عقار مكون من عدة وحدات سكنية، وبفرض أن القيمة الإيجارية لكل وحدة لم تتجاوز 24 ألف جنيه، فهل

يعفى للممول وحدة واحدة من وحدات العقار، أم يعفى للممول من مجموع القيمة الإيجارية لجميع الوحدات السكنية التي يملكها 24 ألف جنيه.

ونرى أن القانون قد حدد أن يستفيد الممول بالأعفاء في حدود 24 ألف جنيه لوحدة واحدة، حتى ولو كانت قيمتها الإيجارية أقل من 24ألف جنيه، ويخضع للضريبة القيمة الإيجارية لباقي الوحدات السكنية المملوكة له. هذا بالإضافة إذا كان الممول يمتلك وحدة سكنية واحدة وكانت قيمتها الإيجارية تتجاوز24 ألف جنيه، فيخضع للضريبة ما زاد عن حد الاعفاء .

وفي حالة زوال أسباب إعفاء أي عقار من الضريبة وجب على المكلف بأدائها تقديم إقرار للمأمورية الواقع في دائرتها العقار وذلك خلال 60 يوماً من تاريخ زوال سبب الإعفاء لإعادة ربط العقار بالضريبة اعتباراً من أول يناير من السنة التالية لتاريخ زوال سبب الإعفاء عنه.

هذا وقد قضت المادة (19) من القانون بأن ترفع الضريبة في الأحوال الآتية:

1 - إذا أصبح العقار معفياً في الحالات التي وردت بالمادة (18) من القانون.

2 - إذا تهدم أو تخرب العقار كلياً أو جزئياً إلى درجة تحول دون الانتفاع بالعقار كله أو جزء منه.

3 - إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير مستغلة.

ويكون الرفع بناء على طلب من المكلف بأداء الضريبة وذلك اعتباراً من أول الشهر الذي قدم فيه الطلب وحتى التاريخ التي يزول فيه سبب الرفع.

ثامناً: كيفية تقدير القيمة الإيجارية للعقار وحساب الضريبة:

تقدر القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام القانون في ضوء

مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بالعقارات المبنية محل الخضوع للضريبة وبناءً على ما يقدمه المكلف بالضريبة من بيانات في إقراراه الضريبي.

وطبقاً للمادة (4) من القانون 196 لسنة 2008 المعدل تقدر القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية طبقاً لأحكام هذا القانون ويعمل بذلك التقدير لمدة خمس سنوات، على أن يعاد ذلك التقدير فور انتهائها، ويجب الشروع في إجراءات الإعادة قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل، وثلاث سنوات على الأكثر. وتنص المادة (5) من القانون المعدل بأن لا يجوز أن يترتب على إعادة التقدير الخمسي زيادة الضريبة للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن على ٣٠ % من الضريبة المستحقة طبقاً للتقدير الخمسي السابق ، وعلى ٤٥% من الضريبة المستحقة طبقاً للتقدير الخمسي السابق بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن .

ولتحديد القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) وحساب الضريبة المستحقة للوحدات السكنية تتبع الخطوات التالية:

1 – تقدير القيمة السوقية للوحدة في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بالعقارات المبنية.

2 – تحديد القيمة الرأسمالية للوحدة بـ 60% من قيمتها السوقية.

3 – تقدير القيمة الإيجارية للوحدة بـ 3% من قيمتها الرأسمالية، وبطريقة أخرى يمكن الوصول للقيمة الإيجارية للوحدة علي أساس 1.8% من قيمتها السوقية.

4 – استبعاد 30% من القيمة الإيجارية للوحدة مقابل جميع التكاليف وذلك للوحدات المستعملة في الأغراض السكنية و 32% من القيمة الإيجارية

المقدرة وذلك للوحدات المستعملة في غير أغراض السكن.

5 – يستبعد حد الإعفاء المقرر قانوناً للوحدات السكنية البالغ 24 ألف جنيه ، وذلك لوحدة سكنية واحدة فقط، أما باقي الوحات السكنية وكذلك الوحدات غير السكنية فلا إعفاء لها.

6 – تحسب الضريبة بسعر 10% من القيمة الإيجارية بعد استبعاد نسبة التكاليف واستبعاد حد الإعفاء المقرر قانوناً للوحدات السكنية.

ولتحديد القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) وحساب الضريبة المستحقة للوحدات غير السكنية (المنشآت الصناعية) نتبع الخطوات التالية:

1 – تحديد المساحة الكلية للمنشآت الصناعية.

2 – تحديد المساحة التي تشغلها المباني على أساس 60% من المساحة الكلية، ثم تقدير القيمة المحسوبة للمباني كالآتي: مساحة المباني × سعر المتر المربع.

3 – تقدير القيمة الإيجارية للمنشأة بواقع 3% من القيمة المحسوبة للمباني.

4 – استبعاد 32% من القيمة الإيجارية ، والاعفاء المقرر للوحدات غير السكنية والبالغ 1200 جنيه مقابل جميع التكاليف.

5 – حساب الضريبة السنوية بواقع 10% من صافي القيمة الإيجارية التي تم التوصل إليها في الخطوة السابقة.

مثال (1):

يمتلك ممول شقة سكنية قدرت قيمتها السوقية بمبلغ 2 مليون جنيه والمطلوب: حساب الضريبة المستحقة عليها وفق أحكام القانون 196 لسنة 2008 المعدل.

الحل

1 – القيمة السوقية للوحدة السكنية 2 مليون جنيه

2 – القيمة الرأسمالية للوحدة السكنية = 2 مليون جنيه × 60% = 1200 ألف جنيه

3 – القيمة الإيجارية للوحدة السكنية = 1200 ألف جنيه × 3% = 36 ألف جنيه

4 – وعاء الضريبة = 36000 جنيه × 70% (استبعاد 30% لمقابلة جميع التكاليف) = 25200 جنيه

5 – استبعاد 24000 جنيه إعفاء = 25200 – 24000 = 1200 جنيه

6 – الضريبة السنوية = 1200 × 10% = 120 جنيه

مثال (2):

بفرض أن الشقة في المثال السابق تستخدم في أغراض غير سكنية فالمطلوب: حساب الضريبة العقارية المستحقة وفق أحكام القانون 196 لسنة 2008.

الحل

1 – القيمة السوقية = 2 مليون جنيه

2 – القيمة الرأسمالية = 2 مليون جنيه × 60% = 1200 ألف جنيه

3 – القيمة الإيجارية = 1200 ألف جنيه × 3% = 36 ألف جنيه

4 – وعاء الضريبة = 36000 جنيه × 68% (استبعاد 32% لمقابلة جميع التكاليف) = 24480 جنيه.

5 –إعفاء مبلغ 1200 جنيه لأنها وحدة غير سكنية:

الوعاء الخاضع = 24480 – 1200 = 23280 جنيه

6 – الضريبة السنوية = 23280 × 10% = 2328 جنيه

مثال (3):

منشأة صناعية تبلغ المساحة الكلية للأرض التي تشغلها بمبانيها 5000 متر مربع، ويقدر سعر المتر المربع بمبلغ 1000 جنيه وذلك لأغراض حساب الضريبة العقارية آخذاً في الأعتبار الموقع الجغرافي للمنشأة ونوع البناء وتاريخ أقتناء الأرض.

المطلوب: حساب الضريبة العقارية علي الأرض وفق أحكام القانون 196 لسنة 2008 وتعديلاته.

الحل

1 – المساحة الكلية للمنشأة الصناعية = 5000 متر مربع

2 – المساحة التي تشغلها المباني = 5000 × 60% = 3000 متر مربع

3 – القيمة الإيجارية المحسوبة للمباني = 3000 م2 × 1000ج × 3% = 90 ألف جنيه

4 – وعاء الضريبة = 90 ألف جنيه × 68% (استبعاد 32% لمقابلة جميع التكاليف) = 61200 جنيه

5 – تستفيد المنشأة بإعفاء مبلغ 1200 جنيه لأنها وحدة غير سكنية:

العاء الخاضع للضريبة = 61200 – 1200 = 60000 جنيه

6 – الضريبة السنوية = 60000 × 10% = 6000 جنيه

تاسعاً: لجان الحصر والتقدير للقيمة الإيجارية:

تقضى المادة رقم (13) من القانون رقم 196 لسنة 2008 المعدل بأن تشكل في كل محافظة لجنة تسمى "لجان الحصر والتقدير" تختص بحصر وتقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية على أساس تقسيمها نوعياً في ضوء

مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بها. وتشكل هذه اللجان بقرار من الوزير أومن يفوضه برئاسة ممثل عن المصلحة، وعضوية مندوب عن المحافظة الواقع فيها العقار وأحد المكلفين بأداء الضريبة في نطاق اختصاص اللجنة يختارهما المحافظ، ويجب أن يكون هذا الاختيار من بين من يرشحه المجلس الشعبي المحلي للمحافظة حال وجوده.

وأوضحت المادة (13) أنه في حالة لجان حصر وتقدير المنشآت يتم اختيار ممثل المكلفين في عضويتها بناءاً على ترشيح أتحاد الصناعات أو أتحاد الغرف المختص أو بناءً على ترشيح الوزير المختص بالنسبة للنشاط الذي لا يضم الجهات القائمة به أتحاد، ويجب أن يكون المرشح من ذوي الخبرة في مجال النشاط.

وتحدد اللائحة التنفيذية للقانون اسلوب وإجراءات عمل هذه اللجان، ونطاق اختصاص كل منها.

وأوضحت أيضاً المادة (13) من القانون، بأنه يتم تقييم المنشآت الصناعية والسياحية والبترولية والمطارات والموانئ والمناجم والمحاجر وغيرها من المنشآت ذات الطبيعة الخاصة لأغراض تحديد وعاء الضريبة، من خلال ضوابط ومعايير يتم وضعها وإقرارها بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص.

عاشراً: الطعن في تقدير القيمة الإيجارية:

قضت المادة (16) من القانون 196 لسنة 2008 المعدل بأنه للمكلف بأداء الضريبة الحق في الطعن على تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه خلال الستين يوماً التالية لتاريخ الإعلان وذلك بطلب يسلم لمديرية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار أو إحدى المأموريات التابعة لها مقابل إيصال

أو بكتاب موصي عليه بعلم الوصول يرسل لمديرية الضرائب العقارية. كما قضت المادة (17) من القانون 196 لسنة 2008 المعدل بأن يفصل في الطعن لجنة أو أكثر تسمى "لجنة الطعن" تشكل بقرار من الوزير في كل محافظة برئاسة أحد ذوى الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بالمصلحة وعضوية أحد العاملين بجهاز ربط وتحصيل الضريبة، ومهندس استشاري في المجال الإنشائي أو أحد خبراء التقييم العقاري ترشحهما نقابة المهندسين أو الهيئة العامة للرقابة المالية أو البنك المركزي من بين المقيدين في سجلات النقابة أو الهيئة أو البنك بحسب الأحوال، على أن يكون المرشح منها في عضوية اللجنة من المكلفين في نطاق اختصاص اللجنة. ولا يجوز الجمع بين عضوية لجان الحصر والتقدير ولجان الطعن.

الحادي عشر: الإقرارات الضريبية:

ألزم القانون رقم 196 لسنة 2008 المعدل المكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية في المادة رقم (14) بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب الواقع في دائرتها العقار إقراراً في المواعيد الآتية:

1 - في حالة الحصر الخمسي، يقدم الإقرار في النصف الثاني من السنة السابقة للحصر عن كل من العقارات التي يملكها أو ينتفع بها.

وينبغي أن نؤكد هنا أن النصف الثاني من السنة يقصد به الفترة من 1/1 وحتى 6/30 من كل سنة ، حيث أن السنة بالنسبة للضريبة العقارية سنة متداخلة تبدأ في 7/1 من كل عام وتنتهي في 6/30 من العام الذي يليه.

2 - في حالة الحصر السنوي، يقدم المكلف الإقرار الضريبي في موعد أقصاه نهاية شهر يونيو من كل سنة وذلك عن كل مما يلي:

أ – العقارات المستجدة.

ب- الأجزاء التي أضيفت إلى عقارات سبق حصرها.

ج – العقارات التي حدثت في أجزائها أو في بعضها تعديلات غيرت من معالمها أو من كيفية استعمالها بحيث تؤثر على قيمتها الإيجارية تأثيراً محسوساً.

د – العقارات والأراضي الفضاء المستقلة عنها التي زال عنها سبب الإعفاء.

والمكلف بأداء الضريبة هو مالك العقار المبني أو من له حق عيني بالانتفاع أو الاستغلال سواء كان شخص طبيعي أو اعتباري كما سبق أن أشرنا لذلك وفقا للمادة (2) من القانون. ويلتزم المكلف بتقديم الإقرار سواء كان العقار المملوك له أو المنتفع به خاضع أو معفي من الضريبة ويستثنى من تقديم الإقرار العقارات غير الخاضعة للضريبة والتي وردت في المادة (11) من القانون. ويجوز للمكلف إنابة غيره في تقديم الإقرار وتسليمه للمأمورية المختصة شريطة قيامه بتحرير الإقرار والتوقيع عليه وعلى مسئوليته.

الثاني عشر: عقوبة عدم تقديم الإقرار أو التهرب من اداء الضريبة:

<u>أولاً:</u> عقوبة عدم تقديم الإقرار أو وجود بيانات غير صحيحة به:

قضت المادة (30) من القانون بأن يعاقب بغرامة لا تقل عن 200 جنيه ولا تجاوز 2000 جنيه كل من أمتنع عن تقديم الإقرار في المواعيد المنصوص عليها بالقانون أو تقديم إقرار متضمناً بيانات غير صحيحة بما يجاوز 10% من دين الضريبة.

<u>ثانياً:</u> عقوبة التهرب من أداء الضريبة:

طبقاً للمادة (31) من القانون يعاقب كل ممول خالف أحكام القانون

بقصد التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليه بغرامة لا تقل عن 1000 جنيه ولا تتجاوز 5000 جنيه بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل ما لم يؤدى من الضريبة. ويعد تهرباً من آداء الضريبة الآتي:

1 - تقديم أوراق غير صحيحة أو مزورة للجنة الحصر والتقدير أو للجنة الطعن أو إبداء بيانات على غير الواقع أو الحقيقة عند الحضور للمناقشة أمام هذه اللجان بقصد التأثير على قراراتها.

2 - تقديم مستندات غير صحيحة للاستفادة من إعفاءات بدون وجه حق.

3 - الامتناع عن تقديم الإقرار بزوال سبب الإعفاء من الضريبة.

4 - تقديم مستندات غير صحيحة من شأنها إصدار قرار برفع الضريبة بدون وجه حق.

الثالث عشر: العقارات المقامة على أرض زراعية :

تسري الضريبة على العقارات المبنية والمقامة على الأرض زراعية على أن ترفع عنها ضريبة الأطيان الزراعية منعاً للأزدواج الضريبي ، وتحدد المادة رقم (6) من اللائحة التنفيذية للقانون إجراءات فرض ضريبة العقارات المبنية المقامة على أرض زراعية .

ويلتزم مالك هذه العقارات بتقديم إقرار ضريبي عن هذه العقارات في المواعيد المحددة قانوناً لتقديم الإقرارات الضريبية عن الضريبة العقارية .

تطبيقات

المحاسبة الضريبية

الكتاب الأول

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة العقارية

القسم الأول

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

أولاً : أسئلة نظرية

ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة الخطأ مع تصحيح العبارة الخاطئة لكل مما يلي:

1- تفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على دخل كل شخص طبيعي من المشروعات التجارية والصناعية سواء اتخذ ذلك شكل مشروع فردي أو شريك في شركة تضامن أو في شركة توصية بسيطة.

2- يعد الشخص الطبيعي مقيماً في مصر إذا أقام بها لمدة تزيد عن 183 يوم متصلة خلال أثنى عشر شهراً.

3- يخضع للضريبة ضمن وعاء المرتبات وما في حكمها كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد.

4- يخضع للضريبة ضمن وعاء المرتبات وما في حكمها كل ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج .

5- يخضع للضريبة ضمن وعاء المرتبات وما في حكمها كل ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام أو قطاع الأعمال العام من المساهمين.

6- تخضع المزايا العينية التي يحصل عليها العاملون للضريبة بكافة أنواعها.

7- يعد ميزة عينية خاضعة للضريبة 7% من مبلغ القرض الذي يحصل عليه الموظف من جهة عمله، وذلك فيما يجاوز إجمالي ما يحصل عليها الموظف من جهة عمله خلال الستة أشهر السابقة للحصول على القرض، وكان القرض بدون فائدة.

8- يخضع للضريبة بسعر 10% وبدون أي تخفيض ما يحصل عليه المقيمون من جهات غير جهات عملهم الأصلية.

9- مقاول تعاقد على عملية بناء مدينة سكنية بقيمة تعاقدية 100مليون جنيه، وتقدر تكلفة المقاولة بمبلغ 95مليون جنيه، ولقد أنجز في العام الأول نصف المقاولة بتكلفة بلغت 57مليون جنيه، فإن الأرباح الخاضعة للضريبة في هذا

العام تقدر بـ2.5 مليون جنيه.

10- يخضع للضريبة على الدخل أرباح النشاط التجاري والصناعي حتى ولو اقتصر على صفقة واحدة.

11- يشترط لسريان الضريبة على أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها أن تكون آلية.

12- يعفى من الخضوع للضريبة الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر.

13- يعد الاستثمار في الخارج للشخص الطبيعي المقيم نشاطاً يخضع الدخل الناتج منه للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

14- يعتبر الأساس المعمول به عند تحديد إيرادات أصحاب المهن غير التجارية والخاضعة للضريبة هو أساس الاستحقاق.

15- يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين صافي الدخل السنوي لأصحاب المهن غير التجارية والمحقق من مزاولة المهنة بمصر والخارج.

16- يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إيرادات المؤلف القصصي والناتجة عن بيع مؤلفاته.

17- ممول يمتلك مكتب لمزاولة مهنة المحاماة وكانت نتيجة أعمال مكتبه في أحد الأعوام صافي خسارة 50 ألف جنيه، ويمتلك شقة يؤجرها خلال نفس العام بنظام الإيجار المفروش بمبلغ 4000 جنيه شهرياً، فإن نتيجة نشاطه الخاضع للضريبة صافي خسارة 2000 جنيه ترحل للسنوات التالية.

18 - يخضع للضريبة العقارية الوحدات السكنية وغير السكنية على أساس القيمة الإيجارية بعد استبعاد 30% مقابل التكاليف.

الإجابة

رقم العبارة	√ أو x	تصحيح العبارة الخاطئة
1	x	تفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على دخل كل شخص طبيعي من المشروعات التجارية والصناعية متى اتخذ شكل مشروع فردي فقط. أما دخل الشريك في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة فتفرض ضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية على أرباح الشركة ككل وليس على أرباح الشريك.
2	x	يعد الشخص الطبيعي مقيماً في مصر إذا أقام بها لمدة تزيد عن 183يوم متصلة أو منفصلة خلال أثنى عشر شهراً.
3	√	
4	x	يخضع للضريبة ضمن وعاء المرتبات وما في حكمها كل ما يستحق للممول من مصدر أجنبى عن أعمال أديت فى مصر.
5	x	يخضع للضريبة ضمن وعاء المرتبات وما في حكمها كل ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام أو قطاع الأعمال العام من غير المساهمين.
6	x	تخضع المزايا العينية بكافة أنواعها للضريبة فيما عدا المزايا العينية الجماعية فهي معفاة من الخضوع للضريبة.
7	√	
8	√	
9	x	تتحدد الأرباح الخاضعة للضريبة على النحو التالي: الأرباح التقديرية للمقاولة = 100مليون – 95مليون= 5مليون نسبة الإتمام = (57 مليون / 95 مليون) × 100 = 60% ∴ الأرباح الخاضعة للضريبة = 5مليون × 60% = 3مليون
10	√	
11	√	

يعفى من الخضوع للضريبة الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر ، وبحد أقصى ما يعادل 50% من الربح السنوي، وبما لا يجاوز خمسون ألف جنيه، وذلك لمدة خمس سنوات إبتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال، وذلك بشرط أمساك دفاتر وحسابات منتظمة.	x	12
	√	13
يعتبر الأساس المعمول به عند تحديد إيرادات أصحاب المهن غير التجارية والخاضعة للضريبة هو الأساس النقدي.	x	14
	√	15
يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إيرادات المؤلف القصصي والناتجة عن بيع مؤلفاته لإخراجها في صورة صوتية أو مرئية.	x	16
يتحدد مجموع صافي الدخل السنوي للشخص الطبيعي على أساس الجمع الجبري لصافي إيراداته من الأنشطة التجارية والصناعية وغير التجارية والثروة العقارية. ويتحدد الوعاء الخاضع للضريبة في هذه الحالة على النحو التالي: خسائر النشاط المهني = (50000) صافي ايراد الثروة العقارية: 4000 جنيه × 12 شهر × 50% = 24000 الخسائر التي يتم ترحيلها للسنة التالية 26000	x	17
يخضع للضريبة العقارية الوحدات السكنية على أساس القيمة الإيجارية بعد استبعاد 30% مقابل التكاليف مع مراعاة اعفاء الوحدة المخصصة لسكن الممول، والوحدات غير السكنية على أساس القيمة الايجارية بعد استبعاد 32% مقابل التكاليف.	x	18

ثانياً : أسئلة اختيار من متعدد

إختر الإجابة الصحيحة من بين بدائل الإجابات لكل عبارة من العبارات التالية:

1 – يعتبر الشخص الطبيعي مقيماً في مصر:

أ – إذا كان يقيم في مصر لمدد تقل عن183 يوم متصلة أو منفصلة.

ب – إذا كان أجنبياً ومقيم في الخارج وله في مصر شقة مملوكة له.

ج – إذا كان مكان إقامته الدائمة في مصر.

د – لا شيء مما سبق.

2 – تسرى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك على:

أ – دخل الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم في مصر، والمحقق في مصر وفي الخارج.

ب – دخل الشخص الطبيعي المقيم في مصر، والمحقق في مصر وفي الخارج.

ج – دخل الشخص الطبيعي غير المقيم في مصر، والمحقق في مصر.

د – لا شيء مما سبق.

3 – يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي:

أ – الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها ويتجاوز الشريحة المعفاة والبالغة 6500 جنيه.

ب – الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية، بغض النظر عن مقدار هذا الدخل.

ج – الشخص الطبيعي الذي يتجاوز مجموع صافي دخله السنوي من المرتبات وإيرادات الثروة العقارية الشريحة المعفاة والبالغة 6500جنيه.

د – الشخص الطبيعي الذي لا يتجاوز مجموع صافي دخله السنوي من المرتبات وإيرادات الثروة العقارية الشريحة المعفاة والبالغة 6500جنيه.

4- لا يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي :

أ - الشخص الطبيعي المقيم والذي يقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها ويتجاوز 6500 جنيه في السنة.

ب - الشخص الطبيعي المقيم والذي يقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية، ويتجاوز 6500 جنيه في السنة.

ج - الشخص الطبيعي المقيم والذي يمتلك نشاطاً تجارياً او صناعياً ، وكان ربحه السنوي منه لا يتجاوز 6500 جنيه في السنة.

د - الشخص الطبيعي المقيم والذي يمتلك نشاطاً مهنياً ولا يتجاوز دخله منه 6500 جنيه في السنة.

5 - ممول يعمل في أحد الشركات، ويبلغ صافي دخله السنوي منها بعد استبعاد العلاوات المعفاة واشتراكات التأمين الاجتماعي 24 ألف جنيه، كما يمتلك مكتب لمزاولة مهنة المحاسبة في غير أوقات عمله الرسمية بالشركة التي يعمل فيها، وبلغ صافي إيراده عن السنة من واقع دفاتر مكتبه المنتظمة 40 ألف جنيه، فإن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المستحقة على الممول تكون:

أ - 8400جنيه ب - 8550 جنيه

ج - 9550جنيه د - لا شيء مما سبق.

6- طبيب يعمل كأستاذ جامعي في كلية طب القصر العيني ، ويمتلك عيادة بالهرم ومستشفى بالدقي (منشأة فردية)، كان صافي دخله من عمله بالجامعة قبل خصم الأعفاء الشخصي والشريحة المعفاة من الضريبة 36ألف جنيه ، وبلغ صافي إيراد عيادته الخاصة 120 ألف جنيه، وكانت نتيجة أعمال المستشفى صافي خسائر بلغت 150 ألف جنيه، فإن دخل الممول الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يكون:

أ - (6000) جنيه خسائر، وترحل للعام التالي .

ب - 36 ألف جنيه دخل، وترحل الخسائر نتيجة الجمع الجبري لصافي دخل العيادة وصافي خسائر المستشفى للعام التالي.

ج -151 ألف جنيه دخل، وترحل خسائر المستشفى للعام التالي

د - لا شيء مما سبق.

7 - ممول يعمل لدى احد الشركات، كما يعمل في غير أوقات عمله الرسمية في جمعية أهلية تابعة لإشراف وزارة التضامن الاجتماعي نظير مكافأة شهرية تبلغ 550جنيه خالصة الضريبة، فإن الضريبة المستحقة على هذه المكافأة تبلغ:

أ - 50جنيه ب - 61,11 جنيه

ج - 55 جنيه د - لا شيء مما سبق

8 - يعفى من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المزايا العينية التي يحصل عليها الموظف أو العامل من جهة عمله وذلك في حالة:

أ - أن تكون الميزة العينية جماعية.

ب - أن تحقق الميزة العينية استفادة شخصية.

ج - أن تكون الميزة العينية مجانية. د - لا شيء مما سبق.

9 - موظف يعمل لدى أحد شركات الأدوية، وقامت الشركة بأستئجار سيارة ووضعتها تحت تصرفه الشخصي لأداء مهام عمله على أن تتحمل الشركة ايجارها ومصاريفها، ولقد بلغت مصاريف هذه السيارة خلال السنة من الوقود 9000 جنيه والصيانة 3000 جنيه ، ومصاريف اصلاح السيارة نتيجة الحادث الذي تعرضت له أثناء وقوفها أمام الشركة 18ألف جنيه، وبلغ الايجار السنوي لهذه السيارة 24 ألف جنيه، فيعد ميزة عينية خاضعة للضريبة لهذا الممول :

أ - 10800 جنيه ب - 6000 جنيه

ج – 2400 جنيه   د – لا شيء مما سبق

10 – ممول يعمل لدى أحد الشركات، ويتقاضى شهرياً مرتب أساسي 2000جنيه، بجانب حوافز تعادل 50% من مرتبه الأساسي، وبدل طبيعة عمل يبلغ 500جنيه، حصل في منتصف العام على قرض من جهة عمله بدون فوائد، ويبلغ مقداره 20ألف جنيه، فيعد ميزة خاضعة للضريبة بالنسبة لهذا الممول فائدة القرض وتبلغ:

أ – 1400جنيه   ب – 560جنيه

ج – لايوجد ميزة خاضعة للضريبة د – لا شيء مما سبق

11– تعاقد أحد المقاولين في بداية عام 2016 على إنشاء مجمع سكني بقيمة تعاقدية 40مليون جنيه على أن ينتهي من أعمال هذه المقاولة خلال 24شهراً وتقدر تكاليف المقاولة بمبلغ 30مليون جنيه، ولقد أتم خلال عام 2016 تنفيذ جزء من أعمال هذه المقاولة بتكاليف فعلية بلغت من واقع مستخلصات الأعمال 12مليون جنيه، فإن أرباح المقاول الخاضعة للضريبة في نهاية عام 2016 تكون:

أ – 4مليون جنيه   ب – 6مليون جنيه

ج – 10مليون جنيه   د – لا شيء مما سبق

12– تعاقد أحد المقاولين في بداية عام 2015 على إنشاء مجمع سكني بقيمة تعاقدية 40مليون جنيه على أن ينتهي من أعمال هذه المقاولة خلال 24شهراً، وتقدر تكاليف المقاولة بمبلغ 30مليون جنيه، ولقد أتم خلال عام 2015 تنفيذ نصف أعمال هذه المقاولة بتكاليف فعلية بلغت 18مليون جنيه، وأتم النصف الآخر في عام 2016 بتكاليف فعلية بلغت 16مليون جنيه، فإن أرباح المقاول الخاضعة للضريبة في نهاية عام 2016 تكون:

أ – 5مليون جنيه   ب – 6مليون جنيه

ج – 10مليون جنيه   د – لا شيء مما سبق

13- شخص طبيعي قام بشراء 40000متر مربع، وقام بتقسيمها إلى 40قطعة معدة للبناء عليها، وتبلغ مساحة كل قطعة بعد استبعاد الطرق والمرافق 700متر مربع، وبلغت تكلفة الشراء والتقسيم ومد المرافق مليون جنيه. فإذا علمت أنه قام خلال العام ببيع 30 قطعة من القطع المعدة للبناء وبلغ ثمن بيع القطعة الواحدة 30 ألف جنيه، فإن الأرباح الخاضعة للضريبة لهذا الممول عن العام تبلغ:

أ – 150ألف جنيه   ب – 200ألف جنيه

ج – خسائر 100الف جنيه د – لا شيء مما سبق

14- شخص طبيعي يمتلك مكتب لمزاولة مهنة المحاماة وكانت إيرادات المكتب عن عام 2016 تبلغ 100ألف جنيه، وكانت مصروفات المكتب من واقع دفاتره التي ثبت عدم انتظامها 40ألف جنيه منها 10000جنيه تبرع لأحد الجمعيات الخيرية المصرية المعترف بها، فإن صافي إيراد المكتب الخاضع للضريبة يبلغ:

أ – 63ألف جنيه   ب- 81ألف جنيه

ج – 60ألف جنيه   د – لا شيء مما سبق.

15- ممول يمتلك عمارة بشارع الهرم مكونة من 10وحدات سكنية، وتبلغ القيمة الإيجارية لهذه العمارة والمتخذة أساساً لربط الضريبة العقارية 5000جنيه، بينما يبلغ الإيجار الشهري لكل وحدة سكنية 75جنيه، وتبين أنه أقام عليها طابق جديد به وحدتين سكنيتين ولم يربط عليهما ضريبة عقارية بعد، ويقوم باستغلالهما عن طريق تأجيرهما بنظام الإيجار الجديد بواقع 2000جنيه شهرياً لكل وحدة، فيكون وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لهذا الممول:

أ – 43000 جنيه   ب – 24000 جنيه

ج -17500 جنيه   د – لا شيء مما سبق

16- شخص طبيعي يمتلك عقار يؤجره بنظام الإيجار الجديد المحدد المدة وبلغ صافي إيراد هذا العقار والخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن الفترة الضريبية 8000 جنيه، وكان الممول قد سدد عن هذا العقار ضريبة عقارية قدرها 1000جنيه، هذا وللممول نشاط تجاري بلغ صافي ربحه الخاضع للضريبة من واقع إقراره عن نفس الفترة الضريبية 24000جنيه، فإن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الواجبة السداد على هذا الممول عند تقديمه لإقراره الضريبي تكون:

أ - 2500جنيه ب - 2800جنيه

ج - 1800جنيه د - لا شيء مما سبق

17- ممول بدأ نشاطه المهني كمحاسب قانوني حر من خلال مكتب خاص به في أول عام 2016، وكان تاريخ تخرجه من كلية التجارة جامعة القاهرة 1997، ولقد بلغ صافي إيراد مكتبه والمحقق في نهاية عام 2016 مبلغ 70 ألف جنيه، فإن صافي إيراد الممول والخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يكون:

أ - 70 ألف جنيه ب- 20 ألف جنيه.

ج - يعفى صافي الإيراد بالكامل من الخضوع للضريبة.

د - لا شيء مما سبق.

18- يمتلك أحد الأشخاص شقة تبلغ قيمتها السوقية 2,5 مليون جنيه، ويقوم باستغلالها كمكتب لأعمال نشاطه التجاري، فإن الضريبة العقارية التي تستحق على هذه الشقة تكون:

أ - 660جنيه ب - 750 جنيه

ج - 2940جنيه د - لا شيء مما سبق.

19- ممول يمتلك عقار مكون من 5 وحدات سكنية، يسكن في أحد هذه الوحدات، ويؤجر الباقي للغير لأغراض السكنى بإيجار شهري محدد المدة يبلغ 1000جنيه

للوحدة، وتقدر القيمة السوقية لكل وحدة بهذا العقار نظراً لموقعه الفريد بمبلغ 2 مليون جنيه، فإن الضريبة العقارية التي تستحق على هذا العقار تكون:

أ - 10200 جنيه. ب - 600 جنيه.

ج - 3360 جنيه. د - لا شيء مما سبق.

20 – لا يخضع للضريبة العقارية:

أ - الوحدات التامة غير المشغولة.

ب - الوحدات غير التامة، غير المشغولة.

ج- الأرض الفضاء حتى ولو كانت مستغلة. د - لا شيء مما سبق.

الإجابة

رقم العبارة	حرف الإجابة الصحيحة
1	ج
2	د
3	ج
4	أ
5	د
6	ب
7	ب
8	أ
9	ج
10	ج
11	أ
12	د
13	أ
14	ب
15	ج
16	أ
17	ب
18	ج
19	أ
20	ب

أضواء على الإجابة:

1 – الإجابة الصحيحة الفقرة (ج)، حيث أن الشخص الطبيعي يعتبر مقيماً في مصر، إذا كانت مصر مكان إقامته الدائمة.

2 – الإجابة الصحيحة الفقرة (د)، حيث ان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسري على دخل الشخص الطبيعي المقيم والمحقق في مصر وفي الخارج متى كان مركز نشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني في مصر، وتسرى على دخل الشخص الطبيعي غير المقيم المحقق في مصر.

3 – الإجابة الصحيحة الفقرة (ج)، حيث يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي الشخص الطبيعي الذي يتجاوز مجموع صافي دخله السنوي من المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية 6500جنيه.

4 – الاجابة الصحيحة الفقرة (أ) حيث لا يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله على المرتبات ،بغض النظر عن مقدار هذا الدخل ، حيث يكتفى بمحاسبته عن طريق جهة عمله.

5 – الإجابة الصحيحة الفقرة (د)، حيث تحسب الضريبة على النحو التالي:

صافي المرتبات بعد استبعاد العلاوات المعفاة واشتراك التأمين الاجتماعي	24000	
(–) الإعفاء الشخصي	(7000)	
صافي المرتبات وما في حكمها	17000	
+ صافي إيراد مكتب المحاسبة		40000
مجموع صافي الدخل السنوي	57000	
(–) الشريحة غير الخاضعة للضريبة		(6500)
وعاء الضريبة		50500

∴ الضريبة المستحقة: 23500 × 10% = 2350

15000 × 15% = 2250

12000 × 20% = 2400

7000جنيه

6 – الإجابة الصحيحة الفقرة (ب)، حيث يجوز عمل مقاصة بين صافي خسائر المستشفى التي يملكها الممول، وصافي دخله من عيادته فقط ويتبقى خسائر تبلغ 30000جنيه ترحل لسنوات تالية، أما إيراد المرتبات وما في حكمها والبالغ 36000جنيه فلا يدخل في هذه المقاصة ويكون خاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

7 – الإجابة الصحيحة الفقرة (ب)، حيث يتم حساب الضريبة في هذه الحالة على النحو التالي:

الضريبة المستحقة = $550 \times \frac{10}{90} = 61.1$جنيه

8 – الإجابة الصحيحة الفقرة (أ)، حيث تعفى الميزة العينية عندما تكون جماعية مثل ميزة النقل الجماعي.

9 – الإجابة الصحيحة الفقرة (ج)، حيث يعد في هذه الحالة ميز عينية خاضعة للضريبة 20% من مصاريف السيارة التي توضع تحت التصرف الشخصي للموظف وتستخدم لأداء مهام العمل، وتشمل المصاريف الوقود والصيانة والتأمين وليس الإيجار، وبذلك تكون الميزة العينية على النحو التالي: 12000 × 20% = 2400جنيه.

10 – الإجابة الصحيحة الفقرة (ج)، حيث تتحدد الميزة العينية في حالة إذا تجاوز مبلغ القرض إجمالي مرتب آخر ستة شهور السابقة للحصول على القرض. وحيث أن إجمالي المرتب الشهري يبلغ:

مرتب أساسي	2000
بدل طبيعة عمل	500
حوافز 50% من الأساسي	1000
الإجمالي	**3500 جنيه**

∵ مرتب الستة أشهر = 3500 × 6 = 21000جنيه

فإن القرض لم يتجاوز هذا الحد، وبالتالي لا يوجد ميزة عينية يحاسب عنها الممول.

11- الإجابة الصحيحة الفقرة (أ)، حيث تتحدد أرباح المقاولة أثناء سنوات التنفيذ على أساس الأرباح التقديرية للمقاولة مضروبة في نسبة الإتمام وذلك على النحو التالي:

الأرباح التقديرية للمقاولة = 40مليون – 30مليون = 10مليون

نسبة الإتمام = $\frac{12\text{مليون}}{30\text{مليون}}$ × 100 = 40%

الأرباح الخاضعة للضريبة في هذه الحالة:

10مليون × 40% = 4مليون جنيه

12- الإجابة الصحيحة الفقرة (د)، حيث تتحدد الأرباح الخاضعة للضريبة في عام 2016 على أساس الأرباح الفعلية للمقاولة بعد استبعاد الأرباح التي خضعت في السنوات السابقة وأثناء التنفيذ وذلك على النحو التالي:

* الأرباح الخاضعة في عام 2015: وتتحدد على أساس نسبة الإتمام.

- الأرباح التقديرية للمقاولة = 40 – 30 = 10 مليون

- نسبة الإتمام = $\frac{18\text{مليون}}{30\text{مليون}}$ × 100 = 60%

- الأرباح التقديرية الخاضعة = 10مليون × 60% = 6 مليون

* الأرباح الخاضعة في عام 2016: وتتحدد على النحو التالي:

- أرباح المقاولة الفعلية = 40مليون – (18 + 16)

= 40مليون – 34مليون = 6 مليون

(–) تخصم الأرباح الخاضعة في عام 2015 = 6 مليون

∴ الأرباح الخاضعة في 2016 = صفر

13- الإجابة الصحيحة الفقرة (أ)، حيث تتحدد أرباح عمليات التقسيم على النحو التالي:

المبيعات (الأرض المباعة = 30قطعة × 30ألف جنيه = 900000ج

(–) تكلفة المبيعات = 30 قطعة × 1000000 = 750000ج
40 قطعة

الأرباح الخاضعة = 150000ج

14- الإجابة الصحيحة الفقرة (ب)، حيث تتحدد أرباح الممول طالما لا يمسك دفاتر منتظمة على النحو التالي:

الإيرادات 100000 جنيه

(–) مصروفات 10% 10000 جنيه

صافي الإيراد 90000 جنيه

(–) تبرعات لأحد الجمعيات الخيرية في حدود 10% من صافي الإيراد

مبلغ التبرع 10000ج 90000 × 10%

أيهما أقل (9000) جنيه

صافي الإيراد الخاضع للضريبة **81000 جنية**

15- الإجابة الصحيحة الفقرة (ج)، حيث يتحدد وعاء الضريبة للممول في هذه الحالة على النحو التالي:

صافي الإيراد الفعلي للوحدات الجديدة والمؤجرة بنظام الإيجار الجديد =

2000جنيه × 2 وحدة × 12 شهر × 50% = 24000جنيه

(–) الشريحة غير الخاضعة للضريبة (6500)جنيه

وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين **17500جنيه**

16- الإجابة الصحيحة الفقرة (أ)، حيث تتحدد الضريبة المستحقة السداد في هذه الحالة على أساس الضريبة المستحقة على دخل الممول بعد استنزال الضريبة العقارية المسددة وفي حدود نسبة إيراد الثروة العقارية إلى إجمالي الدخل الخاضع للضريبة وذلك على النحو التالي:

صافي إيراد الثروة العقارية (8000 – 1000) 7000 جنيه

صافي ربح النشاط التجاري 24000جنيه

إجمالي الدخل 31000 جنيه

(–) الشريحة المعفاة وغير الخاضعة للضريبة (6500) جنيه

وعاء الضريبة 24500جنيه

∴ الضريبة المستحقة = 23500 × 10% = 2350

1000 × 15% = 150

الضريبة المستحقة **2500 جنيه**

17- الإجابة الصحيحة الفقرة (ب)، حيث بما أن الممول مضى على تخرجه أكثر من 15 سنة فيستفيد بأعفاء ضريبي لمدة سنة واحدة فقط وبحد أقصى 50 ألف جنيه سنوياً حتى تنتهي فترة الإعفاء. وتأسيساً على ذلك يتم تحديد صافي إيراد الممول الخاضع للضريبة عن عام 2016 على النحو التالي :

صافي إيراد الممول 70000 جنيه

يعفى من صافي الإيراد 50000 جنيه

صافي الإيراد الخاضع للضريبة 20000 جنيه

18- الإجابة الصحيحة الفقرة (ج)، حيث تتحدد الضريبة العقارية على النحو التالي:

القيمة الرأسمالية للعقار = 2500000 × 60% = 1500000 جنيه

القيمة الإيجارية = 1500000 × 3% = 45000 جنيه

صافي القيمة الإيجارية (القيمة الإيجارية بعد استبعاد 32% مقابل التكاليف لأن العقار يستخدم في أغراض غير سكنية)

= 45000 × 68% = 30600 جنيه

وعاء الضريبة العقارية: ويتحدد بعد تطبيق اعفاء الوحدات غير السكنية=

30600 − 1200 = 29400

∴ الضريبة العقارية = 29400 × 10% = 2940 جنيه.

19- الإجابة الصحيحة الفقرة (أ)، وذلك لأن العقار مكون من خمس وحدات سكنية ، فيستقيد الممول بخصم 30% من القيمة الإيجارية مقابل التكاليف كما يستفيد الممول بإعفاء 24 ألف جنيه من صافي القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة وذلك في حدود وحدة واحدة، وتأسيساً على ذلك يتحدد مقدار الضريبة على النحو التالي:

صافي القيمة الإيجارية للوحدة =

2000000×60%×3%×70%=25200 جنيه

يعفى لوحدة واحدة <u>(24000) جنيه</u>

وعاء الضريبة للوحدة المعفاه (سكن الممول) 1200 جنيه

صافي القيمة الإيجارية لباقي الوحدات =

25200 × 4 وحدات = 100800 جنيه

اجمالي وعاء الضريبة للعقار=100800+ 1200 = 102000 جنيه

الضريبة العقارية = 102000 × 10% = 10200 جنيه.

20 - الإجابة الصحيحة الفقرة (ب) حيث لايخضع للضريبة الوحدات غير التامة وغير المشغولة، بينما يخضع للضريبة الوحدات التامة والمشغولة، والوحدات التامة وغيرالمشغولة، والوحدات المشغولة على غير اتمام.

ثالثاً : تمارين محلولة

أ – تمارين المرتبات وما في حكمها

التمرين الأول:

موظف بإحدى شركات القطاع الخاص مرتبه الشهري 1200 جنيه شامل 200 جنيه علاوة خاصة منضمة ، كما يحصل بالإضافة لذلك على 200جنيه شهرياً أجر إضافي نظير العمل لساعات إضافية و 50% شهرياً من مرتبه الأساسي حوافز و 200جنيه شهرياً بدل تمثيل واستقبال، 200جنيه شهرياً تكاليف تشغيل تليفون محمول وفرته له الشركة لمصلحة العمل، 400جنيه علاوة خاصة غير منضمة. فإذا علمت أن:

1 – في 7/1 حصل على علاوة دورية قدرها 100جنيه شهرياً وعلاوة اجتماعية إضافية 30جنيه شهرياً وفي نفس التاريخ رفع الأجر الإضافي إلى 300جنيه شهرياً وبدل التمثيل والاستقبال إلى 300جنيه شهرياً.

2 – وفرت له الشركة مسكن خاص له ولأسرته اعتباراً من 6/17 إيجاره الشهري يبلغ 500جنيه بدون خصم من مرتبه (مجاناً).

3 – تضع الشركة تحت تصرفه الشخصي سيارة لاستخدامها في أغراض العمل ، وتبلغ تكاليف تشغيلها 300جنيه شهرياً علماً بأن الاهلاك السنوي للسيارة 5000جنيه.

4 – تخصم الشركة من مرتبه 100جنيه سنوياً اشتراك نقابة و150جنيه سنوياً اشتراك نادي رياضي.

5 – يسدد شهرياً 300 جنيه قسط تأمين على حياته لمصلحة زوجته ووالدته مناصفة.

6 – يخصم من مرتبه شهرياً 290,375 جنيه اشتراك تأمين اجتماعي، وذلك حتى نهاية شهر يونيو ، وأعتباراً من أول شهر يوليو أصبح يستقطع من مرتبه شهرياً نظير اشتراك التأمين الاجتماعي 314,625 جنيه.

7 – منحته الشركة في نهاية العام مكافأة تشجيعية نظير جهوده غير العادية

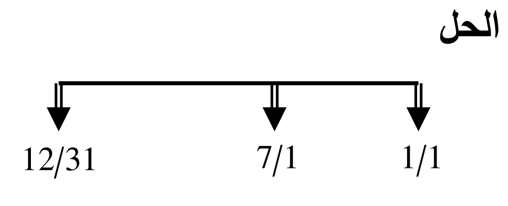
قدرها 3000جنيه، كما حصل على نصيبه من الأرباح التي وزعتها الشركة طبقاً للقانون 1500جنيه.

المطلوب:

أولاً: حساب الضريبة المستحقة على المرتبات شهرياً.

ثانياً: حساب الضريبة المستحقة على المكافأة التشجيعية، والأرباح التي حصل عليها.

الحل



مرتب أساسي (شامل علاوة خاصة 200 جنيه)	1200	1300
أجر متغير:		
- أجر إضافي	200	300
- حوافز 50%	600	650
- بدل تمثيل واستقبال	200	300
- ت.تليفون محمول 20%	40	40
- ت.تشغيل السيارة 20%	60	60
- مسكن	--	500
- تأمين لزوجته	150	150
اشتراك التأمين الاجتماعي	290,375	314,625

مكافأة تشجيعية 3000ج

ملاحظات:

1 - الحوافز من 1/1 (1200 × 50% = 600جنيه) من 7/1 (1300 × 50% = 650جنيه).

2 - يخضع للضريبة 20% من تكاليف تشغيل التليفون المحمول (200 × 20% = 40جنيه)، كما يخضع للضريبة 20% من تكاليف تشغيل

السيارة فقط (300 × 20% = 60جنيه).

3 - لا يخضع للضريبة العلاوة الاجتماعية الإضافية (30جنيه) وكذا العلاوة الخاصة سواء أكانت منضمة (200جنيه) أو غير منضمة للأجر الأساسي (400جنيه).

4 – يخضع للضريبة كميزة عينية 500 جنيه قيمة إيجار الشقة الممنوحة للممول لسكنه هو وأسرته، دون خصم أي تكلفة من مرتب الممول.

5 - ما يخصم من مرتبه كاشتراك للنقابة (100جنيه) وكاشتراك للنادي الرياضي (150جنيه) لا يؤثر في المبلغ الخاضع للضريبة لأن هذه المبالغ استعمال للمرتب، أما قسط التأمين على حياته لمصلحة زوجته فقط (300 ÷ 2 = 150) هو الذي يؤخذ في الحسبان عند تحديد الإيراد الخاضع للضريبة.

6 - الأرباح التي حصل عليها (1500جنيه) والموزعة طبقاً للقانون لا تخضع للضريبة بالنسبة للعاملين.

7 - يخضع للضريبة 3000 جنيه المكافأة التشجيعية.

أولاً: حساب الضريبة المستحقة على المرتبات شهرياً:

أ – الفترة الأولى الأشهر من 1/1 حتى 6/30:

الأجر الأساسي الشهري الخاضع للضريبة (1200 – 200 علاوة خاصة منضمة ومعفاة من الضريبة)	1000
+ الأجور الأخرى الشهرية والخاضعة للضريبة (200 أجر إضافي + 600حوافز + 200تمثيل + 40محمول + 60سيارة)	1100
اجمالي الايراد الشهري الخاضع للضريبة **يخصم منه:** 1 – إعفاء شخص 7000جنيه سنوياً ÷ 12 شهر	2100 (583.3)
2– اشتراك تأمين اجتماعي	(290.375)
صافي الإيراد الشهري المؤقت 3– تأمين على حياته لمصلحة زوجته: يعفى مبلغ القسط 150ج بشرط أن لا يتجاوز 15%من صافي الايراد أو 833,3 جنيه أيهما أقل. ∴ يخصم قسط التأمين 150ج لأنه لم يتجاوز المسموح به	1226,325 (150)
صافي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة	1076.325
4– يحول صافي الإيراد لسنوي = 1076,325 × 12شهر	12915,9
5– يخصم الشريحة المعفاة من الضريبة	(6500)
الإيراد السنوي الخاضع للضريبة (وعاء الضريبة)	6415,9

يقرب المبلغ لأقرب 10جنيه أقل فيصبح 6410 جنيه

الضريبة السنوية = 6410 × 10% = 641 جنيه

الضريبة الشهرية = 641 ÷ 12 = 53,42جنيه

تسدد عن شهر يناير – فبراير – مارس – إبريل – مايو – يونيو

ب – الفترة الثانية الأشهر من 7/1 حتى 12/31:

الأجر الأساسي الشهري الخاضع للضريبة(1300– 200) + الأجر الأخرى الشهرية الخاضعة للضريبة (300إضافي + 650حوافز + 300تمثيل + 40محمول + 60سيارة + 500شقة)	1100 1850
اجمالي الايراد الشهري الخاضع للضريبة **يخصم منه:** 1 – إعفاء شخص 7000جنيه سنوياً ÷ 12 شهر	2950 (583.3)
2– اشتراك تأمين اجتماعي	(314,625)
صافي الإيراد الشهري المؤقت 3– تأمين على حياته لمصلحة زوجته: يعفى مبلغ القسط 150ج بشرط أن لا يتجاوز 15%من صافي الايراد أو 833,3 جنيه أيهما أقل. ∴ يخصم قسط التأمين 150ج لأنه لم يتجاوز المسموح به	2052,075 (150)
صافي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة	1902,075
4– يحول صافي الإيراد الشهري لسنوي = 1902.075×12شهر	22824,9
5– يخصم الشريحة المعفاة من الضريبة	(6500)
الإيراد السنوي الخاضع للضريبة (وعاء الضريبة)	16324,9

يقرب الوعاء إلى أقرب 10جنيه أقل فيصبح 16320 جنيه

الضريبة السنوية = 16320 × 10% = 1632 جنيه

الضريبة الشهرية = 1632 ÷ 12 = 136 جنيه

تسدد عن شهر يوليو – أغسطس – سبتمبر – أكتوبر – نوفمبر – ديسمبر

ثانياً: الضريبة على المكافأة التشجيعية:

1 – الطريقة المطولة:

الإيراد السنوي من الفترة السابقة	22824,9
(+) المكافأة التشجيعية	3000
الإيراد السنوي بعد إضافة المكافأة	25824,9
(–) يخصم الشريحة المعفاة من الضريبة	(6500)
وعاء الضريبة	19324,9

يقرب الوعاء لأقرب 10جنيه أقل فيصبح 19320جنيه

حساب الضريبة بعد إضافة المكافأة =

19320 × 10% = 1932جنيه

الضريبة المستحقة على المكافأة = الضريبة بعد إضافة المكافأة – الضريبة قبل إضافة المكافأة

= 1932 – 1632 = 300جنيه

2 – الطريقة المختصرة:

المكافأة التشجيعية 3000 جنيه نجد أنه بعد إضافتها تقع في شريحة الضريبة 10%، وتكون الضريبة المستحقة عليها كالتالي:

الضريبة المستحقة على المكافأة = 3000 × 10% = 300 جنيه.

التمرين الثاني:

موظف بإحدى الشركات الاستثمارية يتقاضى 800جنيه مرتب شهري، 1800جنيه شهرياً بدل طبيعة عمل. ولقد توافرت عنه البيانات التالية :

1 - تمنح الشركة للموظف سيارة لاستعماله في مجال العمل وأغراضه الشخصية أيضاً على أن تتحمل الشركة مصاريف تشغيل السيارة التي بلغت في نهاية العام 6000جنيه، كما بلغ استهلاك السيارة عن العام 9000جنيه.

2 - منحت الشركة للموظف مكافأة عن جهوده غير العادية في شهر مارس قدرها 1500جنيه.

3 - قررت الشركة رفع مرتب الموظف من أول يوليو ليصبح 1000جنيه شهرياً مع الاستمرار في صرف بدل طبيعة العمل بنفس المبلغ، ومنحته الشركة في شهر أكتوبر حوافز تعادل مرتب ثلاث شهور.

4 - يستقطع من مرتب الموظف شهرياً 284جنيه اشتراك تأمين اجتماعي، وذلك حتى شهر يونيو، وأعتباراً من أول شهر يوليو أصبح يستقطع منه شهرياً 310 جنيه

5 - تقوم الشركة بحساب الضريبة التي تستقطع من مرتب الموظف الشهري وأية مبالغ يتقاضاها على أساس إجمالي ما يتقاضاه في أول شهر من السنة ثم تقوم بعمل تسوية في نهاية السنة لتحديد الفروق الضريبية المستحقة.

المطلوب:

أولاً: حساب الضريبة التي تستقطع من الموظف شهرياً طبقاً لنظام الشركة.

ثانياً: إعداد التسوية النهائية في نهاية العام لتحديد الفروق الضريبية.

الحل

أولاً: حساب الضريبة الشهرية طبقاً لنظام الشركة:

الأجر الأساسي الشهري الخاضع للضريبة + بدل طبيعة عمل.	800 1800
اجمالي الايراد الشهري الخاضع للضريبة **يخصم منه:** 1 – إعفاء شخص 7000جنيه سنوياً ÷ 12 شهر 2– اشتراك تأمين اجتماعي	2600 (583.3) (284)
صافي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة	1732.7
3– يحول لسنوي = 1732.7 × 12شهر 4– يخصم الشريحة المعفاة.	20792,4 (6500)
وعاء الضريبة	14292,4

يقرب الوعاء لأقرب 10جنيه اقل فيصبح 14290 جنيه

الضريبة السنوية = 14290 × 10% = 1429 جنيه

الضريبة الشهرية = 1429 ÷ 12 = 119,08جنيه

الضريبة على المكافأة نظير الجهود غير العادية:

الإيراد السنوي للممول = 20792,4 جنيه

+ مكافأة جهود غير عادية = 1500 جنيه

إجمالي الإيراد والمكافأة = 22292.4 جنيه

(–) شريحة معفاة = (6500) جنيه

وعاء الضريبة = 15792,4 جنيه

يقرب لأقرب 10جنيه أقل فيصبح 15790جنيه

الضريبة المستحقة على الإيراد والمكافأة = 15790 × 10% = 1579جنيه

الضريبة على المكافأة = الضريبة السنوية بعد إضافة المكافأة − الضريبة السنوية قبل إضافة المكافأة

= 1579 − 1429 = 150 جنيه

ويمكن الوصول لضريبة المكافأة بطريقة أخرى حيث نجد المكافأة وقدرها 1500جنيه تقع في الشريحة فئة 10%.

∴ ضريبة المكافأة = 1500 × 10% = 150جنيه

الضريبة على حوافز شهر أكتوبر (الحوافز تعادل مرتب 3شهور):

الإيراد السنوي للممول	20792,4 جنيه
+ الحوافز 1000 × 3شهور	3000 جنيه
إجمالي الإيراد والحوافز	23792,4جنيه
(−) شريحة معفاة	(6500) جنيه
وعاء الضريبة	17292,4 جنيه

يقرب الوعاء لأقرب 10جنيه أقل فيصبح 17290جنيه

الضريبة المستحقة على الإيراد والحوافز:

17290 × 10% = 1729 جنيه

الضريبة على الحوافز = الضريبة السنوية بعد إضافة الحوافز − الضريبة السنوية قبل إضافة الحوافز

= 1729 − 1429 = 300 جنيه

وبطريقة أخرى نجد أن الضريبة على الحوافز = 6000 × 10% = 600جنيه (حيث أن الحوافز تقع في شريحة 10%).

ثانياً: إعداد كشف التسوية في نهاية العام لتحديد الفروق الضريبية:

يعد كشف التسوية على أساس الإيرادات الفعلية التي حصل عليها خلال العام مضافاً لها 20% من مصاريف تشغيل السيارة فقط.

الأجر الأساسي السنوي الخاضع للضريبة (800 × 6شهور + 1000 × 6شهور)	10800
(+)الأجور الأخرى السنوية الخاضعة للضريبة: - بدل طبيعة عمل 1800 × 12شهر = 21600 - 20% من تكاليف تشغيل السيارة= 6000 × 20% = 1200 - مكافأة نظير جهود غير عادية = 1500 - حوافز تعادل مرتب 3شهور في أكتوبر= 1000×3= 3000	27300
اجمالي الايراد السنوي الخاضع للضريبة	38100
يخصم منه: 1- إعفاء شخصي 7000 جنيه سنوياً 2-اشتراك تأمين اجتماعي سنوي (284×6شهر+310×6شهر)	 (7000) (3564)
صافي الإيراد السنوي الفعلي 3- تخصم الشريحة المعفاة.	27536 (6500)
وعاء الضريبة الفعلي	21036

يقرب الوعاء لأقرب 10جنيه أقل فيصبح 21030 جنيه

الضريبة واجبة السداد = 21030 × 10% = 2103 جنيه

ما دفعه الموظف من ضرائب خلال العام:

- الضريبة المستقطعة شهرياً = 119,08× 12شهر = 1528,96 جنيه

- الضريبة المستقطعة عن المكافأة = 150 جنيه

- الضريبة المستقطعة عن الحوافز = 300 جنيه

اجمالي ما دفعه الموظف من ضرائب = 1878,96 جنيه

الفروق المستحقة على الموظف = الضريبة واجبة السداد – الضرائب المدفوعة فعلاً = 2103 - 1878 = 224.04 جنيه.

التمرين الثالث:

المهندس/ عبد الرحمن الحمدي والذي يعمل كمهندس لقطع الغيار في شركة المنصور لصناعة وتجارة السيارات ، توافرت عنه البيانات التالية عن عام 20×× :

أولاً: يتقاضى شهرياً من الشركة التي يعمل بها 3000 جنيه مرتب أساسي، بالإضافة إلى 1200 جنيه بدل طبيعة عمل، وتقدم الشركة للعاملين بها وجبات يومياً في ساعة الراحة، تبلغ تكلفة الوجبة الواحدة لكل عامل أو موظف 15 جنيه .

ثانياً: في أول يوليو حصل على علاوة دورية بواقع 15% من مرتبه الأساسي، ورفع بدل طبيعة العمل إلى 1500 جنيه، وتقرر وقف تقديم الوجبات ومنح كل موظف أو عامل بالشركة بدل وجبة نقدي يبلغ 390 جنيه.

ثالثاً: حصل خلال شهر سبتمبر من نفس العام من الشركة التي يعمل بها على سيارة شيفورليه أفيو يبلغ ثمنها 80 ألف جنيه بتسهيلات ميسرة وبمعدل فائدة عن السنة 7% على أن يسدد ثمن السيارة والفوائد بالتقسيط على 40 شهر ويبلغ القسط الشهري 2465 جنيه يستقطع من مرتبه اعتباراً من أول الشهر التالي.

رابعاً : يستقطع منه شهرياً اشتراك تأمين اجتماع ي 314,7 جنيه، وأعتباراً من أول يوليو أصبح الأشتراك شهرياً 377,35 جنيه، كما يستقطع منه شهرياً10% من مرتبه الأساسي مقابل اشتراك صندوق الرعاية الطبية للعاملين بالشركة. هذا ويسدد شهرياً منذ بداية العام 300 جنيه قسط تأمين على حياته لمصلحته.

خامساً : صرفت له الشركة في شهر أبريل حافز يعادل 50 % من مرتبه

الأساسي الشهري، وصرفت له مرة أخرى في شهر سبتمبر حافز يعادل 100% من مرتبه الأساسي في هذا الشهر.

سادساً : نظراً لخبرة الممول في مجال قطع غيار السيارات، فـقد قام بعقد ورش عمل وألقاء محاضرات في هذا المجال بالغرفة المصرية لصناعة السيارات، وصرفت له الغرفة نظير ذلك مكافآت بلغ مجموعها الصافي بعد استقطاع الضريبة 18 ألف جنيه .

المطلوب: أ- حساب الضريبة الشهرية الواجب استقطاعها من مرتب الممول.

ب- حساب الضريبة على الحوافز التي حصل عليها في شهر أبريل وفي شهرسبتمبر.

ج- حساب الضريبة على المكافأة التي يصرفها من غرفة صناعة السيارات .

أ : حساب الضريبة الشهرية :

بيان	الأشهر من 1/1 وحتى 6/30	الأشهر من 7/1 وحتى نهاية العام
المرتب (متضمن العلاوة الدورية)	3000	3450
بدل طبيعة عمل	1200	1500
وجبات (ميزة عينية)	معفاة	—
بدل وجبة (ميزة نقدية)	—	390
أجمالي الايراد الشهري	4200	5340
يخصم :		
الأعفاء الشخصي	(583.3)	(583.3)

إعفاء اشتراك التأمين الاجتماعي	(314,7)	(377,35)
صافي الأيراد الشهري المؤقت	3302	4379,35
يخصم :		
اعفاء اشتراك صندوق الرعاية الطبية	300	345
إعفاء أقساط التأمين على الحياة	300	300
أجمالي الأعفاء	600	645
يجب أن لا يتجاوز مجموع الأعفاء عن 15% من صافي الايراد أو 833,3 جنيه أيهما أقل		
أذاً يكون الأعفاء المسموح به	(495,3)	(645)
صافي الايراد الشهري الخاضع للضريبة	2806,7	3734,35
تحويل الايراد الشهري إلى سنوي	33680,4	44812,2
يخصم الشريحة المعفاة من الضريبة	(6500)	(6500)
وعاء الضريبة	27180,4	38312,2
الضريبة السنوية	2902	4571,5
الضريبة الشهرية	241,8	380,95

ب : حساب الضريبة على الحوافز:

حوافز شهر أبريل يستعان بوعاء الضريبية للفترة الأولى

الايراد السنوي للفترة الاولى	33680,4
يضاف الحافز 50% من المرتب الأساسي	1500
اجمالي الايراد والحوافز	35180,4
يخصم الشريحة المعفاة	(6500)
وعاء الضريبة للايراد والحافز	28680,4
الضريبة للايراد والحافز	3127
ضريبة الحافز وحده (3127 – 2902)	225

حوافز شهر سبتمبر يستعان بوعاء الضريبة للفترة الثانية

الايراد السنوي للفترة الثانية	44812,2
يضاف الحافز 100% من المرتب الأساسي	3450
اجمالي الايراد والحوافز	47262,2
يخصم الشريحة المعفاة	(6500)
وعاء الضريبة للايراد والحافز	41762,2
الضريبة للايراد والحافز	5252
ضريبة الحافز وحده (5252 – 4571,5)	680,5

ج : حساب الضريبة على المكافأة من غرفة صناعة السيارات :

المكافأة الصافية = 18000 جنيه

الضريبة = 18000 × 90/10 = 2000 جنيه

التمرين الرابع:

السيد/ سعيد مهنا تم تعينه في شركة الحلول المتطورة اعتباراً من أول شهر مارس من عام ××20 براتب شهري 1200جنيه، ومنحته الشركة جهاز لاب توب تبلغ تكلفته 3500 جنيه، وتضع تحت تصرفه الشخصي سيارة وذلك كله لأداء مهام عمله، وتتحمل الشركة مصاريف السيارة والتي بلغت مقابل الوقود والصيانة والتأمين عن السنة المنتهية في 12/31/ ××20 مبلغ 9600 جنيه، كما تستقطع منه الشركة شهرياً 165.6 جنيه اشتراك التأمين الاجتماعي، بالإضافة إلى 10% من مرتبه الأساسي أشتراك صندوق العاملين بالشركة. هذا وقد صرفت له في نهاية العام الشركة مكافأة تشجيعية بواقع 200% من مرتبه الشهري.

والمطلوب : عمل التسوية في نهاية العام وحساب الضريبة الواجب على الممول سددها عن عام ×× 20، علماً بأنه حديث التخرج ولم يسبق له العمل في أي جهة أخرى خلال العام.

الحل

يتم اعداد التسوية في نهاية العام لصافي إيرادات الممول الخاضعة للضريبة وحساب الضريبة الواجبة السداد، على أساس المدة الفعلية التي قضاها الممول في العمل بالشركة، وتعادل عشر أشهر من أول مارس وحتى 31 ديسمبر، ويتم ذلك على النحو التالي :

المرتب الأساسي الفعلي = 1200 × 10 أشهر	12000
+ قيمة ميزة السيارة (بنسبة المدة) = 9600 × 20% × $\frac{10}{12}$	1600
+ المكافأة التشجيعية = 1200 × 200%	2400
اجمالي الايراد الفعلي.	16000
يخصم منه:	
1- إعفاء شخصي (بنسبة المدة) = 7000 × $\frac{10}{12}$	(5833)
2-اشتراك تأمين اجتماعي عن المدة= 165.6 × 10 أشهر=	(1656)
صافي الإيراد الفعلي المؤقت.	8511
يخصم منه: اشتراك صندوق العاملين بالشركة = 1200 × 10% × 10أشهر ويتم خصمه لأنه لا يتجاوز 15% من صافي الإيراد أو 10000 جنيه في السنة (بنسبة المدة) ايهما أقل.	(1200)
صافي الايراد الفعلي الخاضع للضريبة	7311
3 - يخصم الشريحة المعفاة من الضريبة	(6500)
وعاء الضريبة الفعلي	811

يقرب الوعاء لأقرب 10جنيهات أقل فيصبح 810جنيه

الضريبة السنوية واجبة السداد = 810 × 10% = 81جنيه

ملحوظة: يستفيد الممول بالشريحة المعفاة وقدرها 6500 جنيه بغض النظر عن مدة عمله الفعلية.

التمرين الخامس:

المطلوب: حساب الضريبة واجبة السداد في حالة موظف يعمل بإحدى الشركات بمرتب شهري 5000جنيه، يصرف له بالكامل وتتحمل جهة العمل الضريبة نيابة عنه.

الحل

أ- حساب الضريبة على المبالغ المنصرفة بعد استبعاد الخصومات:

المرتب السنوي = 5000 × 12شهر = 60000جنيه

يخصم منها إعفاء شخصي 7000جنيه سنوياً وشريحة معفاة 6500جنيه سنوياً = (13500)جنيه

وعاء الضريبة 46500جنيه

الضريبة السنوية = 23500 × 10% = 2350جنيه

= 15000 × 15% = 2250جنيه

= 8000 × 20% = 1600جنيه

6200جنيه

ب – الضريبة على ميزة تحمل الضريبة نيابة عن الموظف: وتحسب بسعر 20% حيث أن دخل الموظف وصل للشريحة الخاضعة بفئة 20% ، ثم يتم ردها إلى اجماليها لتحديد اجمالي قيمة ضريبة الميزة وذلك بالضرب في مقلوب مكمل ضريبة الشريحة 20%

$$= 6200 \times \frac{20}{100} = 1240 \times \frac{100}{80} = 1550$$ جنيه

ج – الضريبة واجبة السداد=

الضريبة السنوية + الضريبة على ميزة تحمل الضريبة

= 6200 + 1550 = 7750 جنيه

التمرين السادس:

المطلوب: تحديد قيمة المزية الخاضعة للضريبة التي حصل عليها بعض العاملين في كل حالة من الحالات الآتية:

أولاً: حصل أحد العاملين على قرض من الجهة التي يعمل بها قدره 20ألف جنيه بمعدل فائدة 4% سنوياً، هذا مع العلم أن جملة المبالغ التي حصل عليها من جهة العمل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض كانت 17ألف جنيه.

الحل

أ – الزيادة في مبلغ القرض عن إجمالي المبالغ التي حصل عليها خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض = 20000 – 17000 = 3000جنيه

ب – سعر الفائدة الذي يقل عن 7% = 7% – 4% = 3%

ج – المزية الخاضعة للضريبة = 3000 × 3% = 90جنيه

ثانياً: بفرض أنه في الحالة السابقة كان معدل الفائدة على القرض 8% سنوياً.

الحل

على الرغم من زيادة مبلغ القرض عن إجمالي المبالغ التي حصل عليها خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض بمبلغ 3000جنيه، إلا أنه لا توجد مزية خاضعة للضريبة لأن سعر الفائدة على القرض تجاوز 7% سنوياً.

ثالثاً: حصل أحد العاملين على قرض من جهة عمله وقدره 15ألف جنيه بفائدة 6% سنوياً، هذا مع العلم أن جملة المبالغ التي حصل عليها خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض كانت 16ألف جنيه.

الحل

على الرغم من أن سعر الفائدة على القرض يقل عن 7% سنوياً بمقدار 1% (=7% − 6%)، إلا أنه لا توجد زيادة في مبلغ القرض عن جملة المبالغ التي حصل عليها من جهة عمله خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض، ومن ثم لا توجد مزية خاضعة للضريبة.

رابعاً: حصل أحد العاملين من الشركة التي يعمل بها على 150سهم مقابل 100جنيه للسهم، هذا مع العلم أن سعر السهم في سوق الأوراق المالية في تاريخ حصوله على هذه الأسهم 120جنيه.

الحل

المزية الخاضعة للضريبة = 150سهم × (120 − 100)

= 150سهم × 20جنيه للسهم = 3000جنيه

خامساً: وضعت جهة العمل سيارة تمتلكها تحت تصرف أحد العاملين بها وبلغت تكاليف تشغيلها خلال العام من وقود وصيانة دورية 6000جنيه، هذا مع العلم أن قسط الاهلاك السنوي للسيارة 9000جنيه.

الحل

المزية الخاضعة للضريبة (20% من تكاليف تشغيل السيارة فقط دون اهلاك السيارة) = 6000 × 20% = 1200جنيه سنوياً.

المزية الخاضعة للضريبة شهرياً = 1200 ÷ 12شهر = 100جنيه.

سادساً: سلمت جهة العمل أحد العاملين لديها هاتفاً محمولاً كانت قد اشترته بمبلغ 5000جنيه لاستعماله لأغراض العمل وأغراضه الشخصية، بلغت تكاليف تشغيل الهاتف خلال الشهر 400جنيه.

الحل

المزية الخاضعة للضريبة شهرياً = 400 × 20% = 80جنيه شهرياً.

التمرين الثامن:

أشرف عبد العظيم ممول مصري الجنسية ومقيم في مصر ويعمل لدى سفارة الامارات بالقاهرة، ويتقاضى نظير ذلك مرتب شهري يبلغ 4000 درهم اماراتي (متوسط سعر الدرهم1.95 جنيه) ، علماً بأن للممول وثيقة تأمين على حياته لمصلحته يسدد عنها شهرياً قسط تأمين 550 جنيه. هذا ويمتلك محلاً تجارياً مورث له من أبيه المتوفى ، وبلغ صافي ربح المحل في نهاية العام 50 ألف جنيه.

المطلوب : حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الواجب على الممول سددها عن مجموع صافي دخله السنوي من المرتبات وما في حكمها، وأرباح المحل التجاري.

الحل

أولاً: المرتبات وما في حكمها:

يخضع للضريبة ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر ، وبذلك يخضع الايراد الذي يحصل عليه الممول من سفارة الامارات للضريبة، ويتحدد الايراد الخاضع للضريبة على النحو التالي:

المرتب = 4000 × 1,95 × 12 شهر	93600 جنيه
يخصم: الاعفاء الشخصي	(7000) جنيه
صافي الايراد المؤقت	86600 جنيه

<table>
<tr><td>يخصم : اعفاء اقساط التأمين على حياته لمصلحته، ويكون الاعفاء على النحو التالي:
<table><tr><td>المبلغ المدفوع</td><td>15%منصافي الايراد</td><td>الحدالأقصى</td></tr><tr><td>550×12شهر= 6600 جنيه</td><td>86600 × 15%= 12990</td><td>10000جنيه</td></tr><tr><td colspan="3">أيهم أقل</td></tr></table></td><td>(6600) جنيه</td></tr>
<tr><td>صافي الايراد السنوي الخاضع للضريبة</td><td>80000 جنيه</td></tr>
</table>

ثانياً: تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

صافي المرتبات وما في حكمها	80000 جنيه
صافي أرباح النشاط التجاري والصناعي	50000 جنيه
مجموع صافي الدخل السنوي للممول	130000جنيه
يخصم الشريحة المعفاة	(6500) جنيه
وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين	123500 جنيه

حساب الضريبة المستحقة :

23500 × 10% = 2350 جنيه

15000 × 15% = 2250 جنيه

85000 × 20% = 17000 جنيه

الضريبة المستحقة 21600 جنيه

ب - تمارين محلولة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي

التمرين الأول:

مقاول يعمل فى مجال تشييد العقارات بقصد بيعها

إشترى خلال عام ××20 قطعة أرض مساحتها 1000 متر مربع بسعر 1500 جنيه للمتر المربع لبناء عمارة سكنية عليها تتكون من 10 طوابق بكل طابق شقتان مساحة إحداها 200 متر والأخرى 300 متر. ولقد تكلف تشييد العقار المبالغ الآتية:

50000 جنيه تكاليف تسجيل وترخيص العقار.

1600000 جنيه تكاليف البناء والتشطيب.

350000 جنيه تكاليف توصيلات المياه والكهرباء والصرف الصحى.

هذا مع العلم أن الممول باع أثناء العام 6 وحدات من النوع الأول (مساحة 200 متر) بسعر 150000 جنيه للوحدة، كما باع 8 وحدات من النوع الثانى (مساحة 300 متر) بسعر 225000 جنيه للوحدة.

المطلوب:

تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة عام ××20 علماً بأن المصاريف الإدارية والبيعية التى تكلفها الممول خلال العام 30000 جنيه.

الحل

1 – تكلفة العقار:

- تكلفة الأرض = 1500 × 1000 = 1.500.000 جنيه
- تكلفة التسجيل والترخيص = 50.000 جنيه
- تكلفة البناء والتشطيب = 1.600.000 جنيه
- تكاليف توصيلات المياه، الكهرباء، الصرف الصحى = 350.000 جنيه

تكلفة العقار 3.500.000 جنيه

2 – مساحة الشقق:

- شقق مساحتها 200 متر = 10 × 200 = 2000 متر مربع
- شقق مساحتها 300 متر = 10 × 300 = 3000 متر مربع

إجمالى مساحة الشقق 5000 متر مربع

3 – تكلفة المتر المربع = 3.500.000 / 5.000متر مربع = 700 جنيه

	إيراد المباع		تكلفة المباع
4– مجمل الربح=	**6×150000 = 900000**	**(–)**	**6×200×700 = 840000**
	8×225000= 1800000		**8×300×700 = 1680000**

= 2700000 – 2520000 = 180000 جنيه

5 – صافي الربح الخاضع للضريبة=180000 –30000 =150000 جنيه

التمرين الثاني:

تعاقد أحد المقاولين في بداية عام ××20 على إنشاء مجمع سكني بقيمة تعاقدية 50 مليون جنيه على أن ينتهي من أعمال هذه المقاولة خلال 24شهراً وتقدر تكاليف هذه المقاولة بمبلغ 40 مليون جنيه. وفي نهاية العام الأول تم تنفيذ الجزء الأول من المقاولة ويتضمن الأعمال الخرسانية وبلغت تكاليفها الفعلية من واقع المستخلصات 24 مليون جنيه.

المطلوب: تحديد صافي ربح العقد الخاضع للضريبة عن عام ××20.

الحل

1- نسبة ما تم تنفيذه من العقد خلال عام ××20 =

$$\frac{\text{التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد}} \times 100$$

$$= \frac{24000000}{40000000} \times 100 = 60\%$$

2- الربح المقدر للعقد كله = القيمة التعاقدية للعقد – التكاليف المقدرة للعقد

= 50000000 − 40000000 = 10 مليون جنيه

3- الربح المقدر للعقد عن عام ××20 =

الربح المقدر للعقد كله × نسبة ما تم تنفيذه خلال العام

= 10000000 × 60% = 6 مليون جنيه

التمرين الثالث:

منشأة تعمل في مجال المقاولات قامت خلال عام 2016 بالعمليات الآتية:

أ – قامت بالأنتهاء من تنفيذ عقد مقاولة كان قد إسند لها في العام الماضي (2015) بمبلغ 500ألف جنيه وبتكلفة تقديرية تبلغ 400ألف جنيه وبلغت التكاليف الفعلية المنفقة في العام الماضي(2015)180ألف جنيه، وتبلغ التكاليف الفعلية المنفقة في العام الحالي (2016) لإتمام هذا العقد 250ألف جنيه.

ب – أسند لها خلال العام الحالي (2016) عقد مقاولة بمبلغ 700 الف جنيه، وبتكلفة تقديرية 600 ألف جنيه، ويستغرق تنفيذ العقد 18 شهراً تبدأ من منتصف عام 2014 وحتى نهاية عام (2017). هذا مع العلم أن التكاليف الفعلية المنفقة على هذا العقد في عام (2016) بلغت 240 ألف جنيه.

المطلوب: تحديد المعاملة الضريبية لأرباح العقد الأول والعقد الثاني وتحديد أرباح المنشأة الخاضعة للضريبة في عام 2016.

الحل

أولاً: العقد الأول:

أ – الأرباح المقدرة التي خضعت للضريبة عام 2015:

1 – أرباح العقد التقديرية = 500000 – 400000 = 100000 جنيه

2 – نسبة الإتمام عام 2015 = $\frac{180000}{400000}$ × 100 = 45%

3 – الأرباح الخاضعة للضريبة عام 2015 =

100000 × 45% = 45000جنيه

ب – تحديد المعاملة الضريبية للعقد عام 2016:

1 – التكاليف الفعلية للعقد = 180000 + 250000 = 430000 جنيه

2 – أرباح العقد الفعلية = 500000 – 430000 = 70000 جنيه

3 – نظراً لأنه خضع للضريبة العام الماضي (2015) 45000 جنيه

∴ تكون أرباح العقد في الفترة الضريبية الحالية (2016) =

الربح الفعلي للعقد– الأرباح التي سبق خضوعها عام 2015

= 70000 – 45000 = 25000جنيه

ثانياً: العقد الثاني:

1 – الأرباح المقدرة للعقد = 700000 – 600000 = 100000 جنيه

2 – نسبة الإتمام عام 2016 = $\frac{240000}{600000}$× 100 = 40%

3 –الأرباح الخاضعة للضريبة عام 2016= 100000×40% = 40000ج

ثالثاً: تحديد الربح الكلي للمنشأة والخاضع للضريبة في عام 2016:

صافي ربح المنشأة الخاضع للضريبة= 25000+40000= 65000 جنيه

التمرين الرابع:

توافرت لديك البيانات التالية عن أحد الممولين عام ××20:

أولاً: يحترف عملية بناء العقارات بقصد بيعها، اشترى في بداية سنة 30 قطعة أرض مساحتها 4000 متر مربع بسعر شراء 1000 جنيه للمتر المربع وقام بالآتي:

أ - بناء عمارة سكنية على ربع مساحة الأرض، مكونة من 8 طوابق بكل طابق شقتان إحداها 300 متر مربع والأخرى 400 متر مربع، ولقد بلغت مصاريف التسجيل وترخيص العقار 50000 جنيه، وتكاليف البناء والتشطيب 1500000 جنيه وتكاليف المرافق 250000 جنيه، باع الممول في نهاية العام 5 شقق مساحة 300 متر مربع بسعر 200000 جنيه للشقة، كما باع 7 شقق مساحة 400 متر مربع بسعر 300000 جنيه للشقة، وتكلف البيع مصاريف إعلان قدرها 50000 جنيه.

ب - قسم باقي مساحة الأرض بعد استبعاد ثلثها للطرق والشوارع الجانبية إلى 5 قطع متساوية المساحة وبلغت تكاليف التمهيد والتسوية والرصف 700000 جنيه وتكاليف المرافق 300000 جنيه، باع الممول خلال العام 3 قطع بسعر 2500 جنيه للمتر المربع وتكلف البيع مصاريف بيعية وإدارية بلغت 20000 جنيه.

ثانياً: كان الممول قد اسند له في العام الماضي عملية إنشاء نفق بقيمة تعاقدية قدرها 50 مليون جنيه وبتكاليف تقدر بـ 40 مليون جنيه، ويستغرق إنشاءه 24 شهراً (2 سنة)، هذا مع العلم أن التكاليف الفعلية من واقع المستخلصات في العام الماضي بلغت 28 مليون جنيه وعن عام ××20 بلغت 13.5 مليون جنيه وتم تسليم النفق في نهاية العام الحالي.

المطلوب:

1 - تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ××20 مع حساب الضريبة المستحقة.

2 - حساب الضريبة على التصرفات العقارية.

الحل

أولاً: (أ) – بناء العقارات وبيعها:

1-إجمالي التكاليف= ثمن الأرض = $\frac{4000}{4}$ = 1000م2 × 1000ج= 1000000جنيه

نفقات التسجيل والترخيص = 50000 جنيه

نفقات البناء والتشطيب = 1500000جنيه

تكاليف المرافق = 250000 جنيه

إجمالي التكاليف = 2800000 جنيه

2 – إجمالي المساحة = 8 شقة × 300م2 = 2400م2

= 8 شقة × 400م2 = 3200م2

إجمالي المساحة 5600م2

3 – تكلفة المتر المربع = $\frac{\text{2800000 جنيه}}{\text{5600م2}}$ = 500 جنيه

4 – مجمل الربح = إيرادات المباع – تكاليف المباع

{5 × 200000 ، 7 × 300000} – {5 × 300م2 × 500 جنيه ، 7 × 400م2 × 500 جنيه}

= 3100000 – 2150000 = 950000 جنيه

5 – صافي الربح الخاضع للضريبة = 950000 – 50000 = 900000جنيه

(ب) تقسيم الأراضي والتصرف فيها:

1-إجمالي التكاليف= ثمن الأرض = $\frac{3\times4000}{4}$ = 3000م2 × 1000ج = 3000000جنيه

تكاليف التمهيد والتسوية =700000جنيه

تكاليف المرافق =300000جنيه

إجمالي التكاليف 4000000جنيه

2 – المساحة الصالحة للتقسيم = 3000 × $\frac{2}{3}$ = 2000م2

مساحة القطعة = $\frac{2000}{5}$ = 400م2

3 – تكلفة المتر المربع = $\frac{\text{4000000 جنيه}}{\text{2000م2}}$ = 2000 جنيه

4 – مجمل الربح = إيرادات المباع – تكلفة المباع

(3 × 400 × 2500) – (3 × 400 × 2000)

= 3000000 – 2400000 = 600000 جنيه

5 – صافي الربح = 600000 – 20000 = 580000 جنيه

ثانياً: أرباح العقود طويلة الأجل:

(أ) – العام الماضي (تقديري):

1– نسبة ما تم تنفيذه من العقد في العام الماضي =

$\frac{\text{التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد}}$ × 100

= $\frac{28000000}{40000000}$ × 100 = 70%

2– الربح المقدر للعقد كله = القيمة التعاقدية للعقد – التكاليف المقدرة للعقد

= 50000000 – 40000000 = 10 مليون جنيه

3 – الربح المقدر للعقد والخاضع للضريبة في العام الماضي =

الربح المقدر للعقد كله × نسبة ما تم تنفيذه

= 10000000 × 70% = 7 مليون جنيه

(ب) عام ××20 (فعلي):

1 – التكاليف الفعلية للعقد (في العام الماضي ، والحالي) =

= 28000000 + 13500000 = 41.5 مليون جنيه

2 – صافي الربح الفعلي للعقد =

القيمة التعاقدية للعقد – التكلفة الفعلية للعقد

= 50000000 – 41500000 = 8.5 مليون جنيه

3 – صافي الربح الخاضع للضريبة عام ××20 =

صافي الربح الفعلي للعقد – الربح المقدر السابق خضوعه في العام الماضي

= 8500000 – 7000000 = 1500000 جنيه

إقرار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

1– إيراد النشاط التجاري والصناعي:	
– بناء العقارات وبيعها	**900000**
– تقسيم الأراضي والتصرف فيها	**580000**
– العقود طويلة الأجل	**1500000**
2– إيراد مهن حرة	**-----**
3– إيراد ثروة عقارية	**-----**
إجمالي الإيرادات	**2980000**
تخصم الشريحة المعفاة من الخضوع للضريبة	**(6500)**
وعاء الضريبة	**2973500**

الضريبة المستحقة:

23500 × 10% = 2350 جنيه

15000 × 15% = 2250 جنيه

155000 × 20% = 31000 جنيه

2780000× 22,5% = 625500 جنيه

الضريبة واجبة السداد 661100 جنيه

التصرفات العقارية : تسري ضريبة التصرفات العقارية على إجمالي إيرادا الممول من مبيعات العقارات والأراضي المعدة للبناء عليها.

قيمة المبيعات = 3100000 + 3000000

ضريبة التصرفات العقارية = 6100000 × 2.5% = 152500 جنيه

ويكون للممول الحق في أن يخصم من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المستحقة عليه، ضريبة التصرفات العقارية إذا كان قد قام بسدادها قبل محاسبته ضريبياً عن أرباحه الصافية ، وتكون الضريبة الواجبة السداد عند تقديمه لأقراره في هذه الحالة على النحو التالي :

الضريبة الواجبة السداد =

الضريبة على الدخل – ضريبة التصرفات العقارية

661100 – 152500 = 508600 جنيه

التمرين الخامس:

ممول لديه منشأة فردية رأس مالها 45ألف جنيه وتندرج تحت المنشآت الصغيرة الفئة الأولى وليس لديها دفاتر منتظمة، وفي نهاية عام ××20 قدمت لك حساباتها مبينة فيها أن قيمة مبيعاتها السنوية 200ألف جنيه، وأن نسبة مجمل الربح 10%، وأن مصروفاتها خلال العام والمؤيدة بالمستندات كانت:

3000 جنيه إيجار المنشأة عن العام.

5000 جنيه مرتبات العاملين بالمنشأة عن العام.

5000 جنيه مصاريف عمومية ونثرية عن العام.

والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين للممول وحساب الضريبة المستحقة عن عام ××20 ، علماً بأنه تبرع بمبلغ 1200جنيه لإحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهرة، وعلماً بأن التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب رقم (42) لسنة 2012 حددت نسبة صافي الربح لهذا النشاط بمعدل 8% .

الحل

يكون تحديد أرباح المنشأة الخاضعة للضريبة على أساس التعليمات التنفيذية للفحص، والتي حددت نسبة صافي الربح بنسبة 8% ، ولا يستفيد الممول بخصم مصروفاته الفعلية بالرغم من أنها مؤيدة بالمستندات.

المبيعات السنوية	200000
صافي الربح = 200000 × 8%	16000
يخصم التبرعات في حدود $\frac{10}{110}$ من صافي الربح	(1200)
صافي الربح الضريبي	14800
(−) الشريحة المعفاة من الخضوع للضريبة	(6500)
وعاء الضريبة	8300

الضريبة المستحقة = 8300 × 10% = 830 جنيه

ج - تمارين على إيراد المهن غير التجارية

التمرين الأول:

الدكتور حسن يوسف له عيادة خاصة بمدينة القاهرة قدم إليك بياناً بإيراداته ومصروفاته عن عام ××20 (علماً بأنه يمسك دفاتر منتظمة) كالآتي:

أولاً: الإيرادات:

5000جنيه أتعاب عمليات جراحية، 4600جنيه أتعاب كشف بالعيادة، 2460جنيه أتعاب كشف بالمنازل، 3090جنيه ربح بيع آلات طبية مستعملة، 3000جنيه أتعاب عملية جراحية أجراها بالكويت.

ثانياً: المصروفات:

500جنيه إيجار العيادة، 600جنيه كتب ومجلات علمية، 700جنيه مصاريف عمومية، 6000جنيه آلات ومعدات للعيادة، 1000جنيه أثاث جديد للعيادة، 3000جنيه مرتبات المساعدين، 200جنيه ضرائب جمركية على أمتعة شخصية، 200جنيه تبرعات لأبناء الحى الفقراء، 300جنيه قسط تأمين سنوي على حياته لمصلحته ولمصلحة زوجته وأولاده القصر.

فإذا علمت أن:

1 - تتضمن أتعاب العمليات الجراحية 500جنيه عن عملية أجراها العام الماضي و200جنيه مقدم لعملية سيجريها فى العام القادم.

2 - إيجار العيادة الشهري 50جنيه ومرتبات المساعدين الشهرية 200جنيه.

3 - تستهلك الآلات والأثاث بمعدل 25% سنوياً.

4 - يملك سيارة بلغت مصاريفها خلال العام 600جنيه بخلاف قسط الإهلاك البالغ 1800جنيه.

والمطلوب: تحديد إيراد المهن غير التجارية الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وحساب الضريبة المستحقة عن عام ××20.

الحل

حـ/ الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية

فى 31/12/××20

500	**إيجار العيادة**	**5000**	**أتعاب عمليات جراحية**
600	**كتب ومجلات علمية**	**4600**	**أتعاب كشف بالعيادة**
1600	**إهلاك ومصاريف السيارة**	**2460**	**أتعاب كشف بالمنازل**
700	**مصاريف عمومية**	**3090**	**أرباح بيع آلات مستعملة**
		3000	**اتعاب عمليات جراحية بالكويت**
1500	**إهلاك معدات العيادة**		
250	**إهلاك أثاث العيادة**		
3000	**مرتبات المساعدين**		
10000	**صافى الإيراد الخاضع للضريبة**		
18150		**18150**	

ملحوظات:

أولاً: الإيرادات:

1 – تدرج الإيرادات المحصلة خلال العام من العمليات الجراحية سواء أكانت تخص الأعوام السابقة أو اللاحقة وذلك لأن المهن الحرة تسير على الأساس النقدي وليس أساس الاستحقاق.

2 – ربح بيع الآلات المستعملة، ربح رأسمالي يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية طبقاً للمادة (33) من القانون رقم (91) لسنة 2005.

3 – أتعاب العمليات الجراحية التى أجراها بالكويت تخضع للضريبة حيث أن الضريبة تسرى على الإيرادات الناتجة عن مزاولة المهنة فى الخارج بالنسبة للأشخاص الطبيعيين طالما كانت مصر مركزاً للنشاط المهني للممول.

ثانياً: النفقات:

1 – تعتمد المصروفات التى دفعها الممول لأنه يمسك دفاتر منتظمة ، على النحو المبين في النقاط التالية.

2 – إيجار العيادة الشهري 50جنيه، أى أن إيجار العيادة السنوي = 50 × 12 = 600جنيه ورغم ذلك وضع ضمن النفقات الإيجار المدفوع خلال العام فقط وقدره 500جنيه تطبيقاً للأساس النقدي السائد فى حساب إيراد المهن غير التجارية، نفس الحال ينطبق على مرتبات المساعدين.

3 – إهلاك الآلات والمعدات عن العام = 6000 × 25% = 1500 جنيه

إهلاك الأثاث عن العام = 1000 × 25% = 250جنيه.

4 – الضرائب الجمركية على الأمتعة الشخصية مصروف شخصي لا علاقة له بالمهنة ولا يوضع ضمن النفقات.

5 – التبرعات لأبناء ألحى الفقراء لا توضح ضمن النفقات لأنها لجهات غير معترف بها.

6 – قسط التأمين على حياته لمصلحته ولمصلحة زوجته وأولاده القصر يخصم من صافي الإيراد و بحد أقصى 3000جنيه سنوياً ، ويلاحظ أنه ما يخصم من صافي الإيراد هو المبلغ المدفوع وقدره 300جنيه لأنه الأقل.

7 – إهلاك ومصاريف السيارة، مصاريف مشتركة يعتمد منها ضمن النفقات $\frac{2}{3}$

أما الـ $\frac{1}{3}$ لا يعتمد ضمن النفقات لأنها مقابل مصروفاته الشخصية.

∴ المبلغ المعتمد ضمن النفقات = 600 + 1800 = 2400 × $\frac{2}{3}$ = 1600جنيه

حساب الضريبة المستحقة على الممول:

10000 صافي الإيراد (من حـ/ الإيرادات والمصروفات)

(300) (–) قسط تأمين على حياة الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر

9700 لأن المدفوع أقل من 3000 جنيه.

(6500) (–)الشريحة المعفاة من الضريبة

3200 وعاء الضريبة

الضريبة المستحقة = 3200 × 10% = 320 جنيه.

التمرين الثاني:

فيما يلي مقبوضات ومدفوعات المكتب الهندسي للمهندس زين العابدين من واقع دفاتره المنتظمة عن عام 2016:

أولاً: المقبوضات:

1 – 50ألف جنيه أتعاب من تصميم مباني بمصر علماً بأن هناك 10آلاف جنيه أخرى مازالت مستحقة ولم تحصل بعد.

2 – 70ألف جنيه أتعاب إشراف على تنفيذ مباني بمصر منها 20ألف جنيه حصلت مقدماً عن عمليات ستجرى عام 2017.

3 – 5000جنيه أتعاب شهرية عن تقديم استشارات هندسية لإحدى الشركات بمصر علماً بأن أتعاب شهر ديسمبر لم تحصل بعد (مستحقة).

4 – 3000جنيه أتعاب شهرية لمتابعة إنشاءات هندسية لإحدى الشركات بمصر علماً بأن أتعاب شهر يناير وفبراير عام 2017 حصلت مقدماً.

5 – 100ألف جنيه أتعاب تصميمات هندسية بدولة الإمارات حصل نصفها خلال العام الحالي والنصف الآخر سيحصل خلال العام القادم.

6 – 35 ألف جنيه ثمن بيع آلات هندسية كانت مشتراة بمبلغ 80ألف جنيه في 2014/1/1 وتم بيعها في 2016/6/30 (الاستهلاك السنوي 25%).

7 – 30ألف جنيه جائزة عن بحث علمي في الهندسة المعمارية.

ثانياً: المدفوعات:

1 – 9100 جنيه مرتبات العاملين بالمكتب منها شهر سلفة للعاملين.

2 – 7800 جنيه إيجار المكتب منها شهر تأمين إيجار.

3 – 5000 جنيه مصاريف إدارية وعمومية مؤيدة بالمستندات.

4 –14500 جنيه مصاريف سفر الممول واقامته بدولة الإمارات لتقديم خدماته المهنية.

5 – 20ألف جنيه ثمن شراء آلات هندسية في بداية العام (إهلاك الآلات 25% سنوياً).

6 – 6000 جنيه مصاريف وإهلاك السيارة المستخدمة في أغراضه الشخصية والمهنية.

7 – 1000 جنيه تأمين على المكتب ضد الحريق عن سنة من 2016/10/1 حتى 2017/9/30

8 – 15ألف جنيه تبرعات منها 4آلاف جنيه لإنشاء مسجد تابع لوزارة الأوقاف المصرية و 8آلاف جنيه لإنشاء مسجد تابع لجمعية خيرية مصرية مشهرة والباقي لإنشاء مسجد بالحي.

9 –4000 جنيه قسط تأمين على حياته لمصلحة زوجته ووالدته مناصفة.

10– 5900 جنيه خسائر مرحلة من العام الماضي.

والمطلوب:

أولاً: تحديد صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الشخص الطبيعي من إيراد المهن الحرة.

ثانياً: بفرض أن الممول لا يمسك دفاتر منتظمة. المطلوب تحديد صافي الإيراد الخاضع للضريبة.

الحل

ملحوظات: أ – الإيرادات:

1 – يتبع الأساس النقدي في تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة وكذا التكاليف والنفقات التي تخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة. وبمقتضى الأساس النقدي تؤخذ الإيرادات المحصلة فعلاً فقط سواء تخص السنة أم لا والتكاليف والنفقات المدفوعة فعلاً سواء تخص السنة أم لا.

2 – الأتعاب المحصلة من تصميمات هندسية بدولة الإمارات والبالغة 50 ألف جنيه (100000× 50%) تخضع للضريبة طالما كانت مصر مركزاً لنشاط الممول المهني، كما تعتمد مصاريف سفره واقامته التي أنفقها لأداء خدماته المهنية بالامارات.

3 – الربح الرأسمالي من بيع أصول مهنية يخضع للضريبة ويحسب كالآتي:

مجمع الإهلاك =	**ثمن الشراء**	×	**معدل الإهلاك السنوي**	×	**المدة من تاريخ الشراء حتى تاريخ البيع**

مجمع الاهلاك = 80000 × 25% × 2.5سنة = 50.000 جنيه

الربح الرأسمالي = ثمن البيع – (ثمن الشراء – مجمع الإهلاك)

= 35.000 – (80.000 – 50.000)

= 35.000 – 30.000 = 5000 جنيه

4 – الجائزة العلمية عن البحث العلمي الذي أجراه لا تخضع للضريبة تشجيعاً للبحث وتغطية تكاليفه.

ب – النفقات:

1 - لا يعتمد شهر السلفة للعاملين ضمن النفقات لأنها مبالغ ترد ثانياً وتظهر بالميزانية.

المرتب بدون شهر السلفة = $9100 \times \frac{12 \text{شهر}}{13 \text{شهر}}$ = 8400جنيه

2 – شهر تأمين إيجار المكتب لا تعتمد ضمن النفقات لأنها مبالغ ترد ثانياً وتظهر بالميزانية.

الإيجار بدون تأمين الإيجار = $7800 \times \frac{12 \text{شهر}}{13 \text{شهر}}$ = 7200جنيه

3 – يعد من التكاليف واجبة الخصم مصاريف سفر واقامة الممول بدولة الإمارات لتقديم خدماته المهنية هناك.

4 – إهلاك الآلات الهندسية

أ – اهلاك الآلات الهندسية الجديدة = 20.000 × 25% = 5000 جنيه

ب – اهلاك الآلات الهندسية المباعة عن الفترة من بداية العام وحتى تاريخ البيع= $80000 \times 25\% \times \frac{6}{12}$ = 10000 جنيه.

اهلاك الآلات الهندسية = 5000 + 10000 = 15000 جنيه

5 – لا يعتمد من مصاريف وإهلاك السيارة المستخدمة في الأغراض الشخصية والمهنية سوي $\frac{2}{3}$ المبلغ فقط، أما $\frac{1}{3}$ لا يعتمد كنفقة لأنه يتعلق بأغراضه الشخصية.

∴ ما يعتمد من مصاريف واستهلاك السيارة = $6000 \times \frac{2}{3}$ = 4000جنيه

6 – يعتمد المبلغ المدفوع كتأمين على المكتب ضد الحريق طبقاً للأساس النقدي.

7 – يعتمد التبرع لإنشاء مسجد للحي بالكامل لأنه تابع لجهة حكومية (وزارة الأوقاف المصرية) أما التبرع للمسجد التابع للجمعية الخيرية المصرية المشهرة فيعتمد في حدود 10% من صافي الإيراد الخاضع للضريبة

216900	**صافي الإيراد = الإيرادات 272000 – النفقات 55100**

والباقي من التبرع لإنشاء مسجد بالحي لا يعتمد ضمن النفقات.

8 – يعتمد قسط التأمين على حياته لمصلحة زوجته فقط (دون والدته) ضمن النفقات ويخصم من صافي الإيراد الخاضع للضريبة وذلك في حدود 3000جنيه سنوياً.

9 – الخسائر المرحلة من العام الماضي قدرها 5900 جنيه تخصم من صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة لأن الممول يمسك حسابات ودفاتر منتظمة.

أولاً: تحديد صافي إيراد المهن الخاضع للضريبة على دخل الشخص الطبيعي بفرض أن الممول يمسك دفاتر وحسابات منتظمة.

حـ/ الإيرادات والمصروفات

8400	مرتبات العاملين	50000	أتعاب تصميم مبنى بمصر
7200	إيجار المكتب	70000	أتعاب إشراف على تنفيذ مبنى بمصر
5000	مصاريف عمومية وإدارية	55000	أتعاب استشارات هندسية لشركة
15000	إهلاك آلات هندسية		بمصر (5000×11شهر)
4000	$\frac{2}{3}$ مصاريف وإهلاك السيارة	42000	أتعاب متابعة انشاءات لشركة
1000	تأمين على المكتب ضد الحريق		بمصر (3000 × 14شهر)
14500	مصاريف سفر واقامة بدولة الامارات.	50000	الأتعاب المحصلة من تصميمات هندسية بدولة الإمارات.
		5000	ربح رأسمالي من بيع أصول مهنية
216900	صافي الإيراد		
272000		272000	

(4000)	(–) تبرع لإنشاء مسجد تابع لوزارة الأوقاف المصرية (بالكامل)
212900	
(8000)	(–) تبرع لإنشاء مسجد تابع لجمعية خيرية مصرية مشهرة يخصم المبلغ المدفوع لأنه أقل من نسبة 10% من صافي الإيراد = 212900 × 10% = 21290جنيه
204900	صافي الإيراد بعد خصم التبرعات
(2000)	(–) قسط تأمين على حياته لمصلحة زوجته فقط (4000÷2)= 2000 ج لأنها أقل من 3000جنيه
202900	
(5900)	(–) خسائر مرحلة من العام الماضي
197000	صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الشخص الطبيعي

ثانياً: تحديد صافي إيراد المهن الخاضع للضريبة على دخل الشخص الطبيعي بفرض أن الممول لا يمسك دفاتر وحسابات منتظمة.

حـ/ الإيرادات والمصروفات

	تقدر المصروفات بـ 10% من الإيرادات الخاضعة للضريبة لأن الممول لا يمسك دفاتر وحسابات منتظمة	50000	أتعاب تصميم مبنى بمصر
		70000	أتعاب إشراف على تنفيذ مبنى بمصر
		55000	أتعاب استشارات هندسية لشركة بمصر
		42000	أتعاب استشارات هندسية لشركة بمصر
27200	272000 × 10%	50000	الأتعاب المحصلة من تصميمات هندسية بدولة الإمارات.
		5000	ربح رأسمالي من بيع أصول مهنية
244800	صافي الإيراد		
272000		272000	

244800	**صافي الإيراد = الإيرادات 272000 – 10% للمصروفات 27200**
(4000)	**(–) تبرع لإنشاء مسجد تابع لوزارة الأوقاف المصرية (بالكامل)**
240800	
(8000)	**(–) تبرع لإنشاء مسجد تابع لجمعية خيرية مصرية مشهرة في حدود 10% من صافي الإيراد = 240800 × 10% = 24080 جنيه**
232800	**صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الشخص الطبيعي**

ملحوظة:

لا تخصم أقساط التأمين على حياته وكذلك الخسائر المرحلة من سنوات سابقة من الإيراد الخاضع للضريبة لأن الممول لا يمسك دفاتر وحسابات منتظمة.

التمرين الثالث:

المطلوب حساب الضريبة واجبة السداد عند تقديمه لإقراره عن عام ××20 للدكتور/ خالد خلدون الذي يعمل مدير إحدى المستشفيات الخاصة صباحاً ولديه عيادة يعمل بها بعد الظهر.

أولاً: إيراداته من عمله كمدير لإحدى المستشفيات الخاصة:

- 2000جنيه مرتب شهري (حصل على علاوة دورية 300جنيه في7/1)
- 500جنيه شهرياً بدل طبيعة عمل (أصبح 600جنيه شهرياً من 7/1)
- 20% من المرتب الأساسي شهرياً حوافز.
- 600جنيه شهرياً أجر إضافي من 7/1 (أصبح 900جنيه من 10/1)
- 100جنيه شهرياً بدل انتقال وتوقف في 5/1 حيث وفرت له جهة العمل سيارة لانتقاله وتوضع تحت تصرفه الشخصي، وبلغت تكاليف تشغيلها من الوقود والصيانة الدورية 500جنيه شهرياً.

هذا مع العلم:

1 - اشترى شقة تمليك بمبلغ 150ألف جنيه، دفع ثلث ثمنها مقدماً وقسط الباقي على 100 قسط شهري تخصم من مرتبه اعتباراً من 10/1.

2 - انتدب للتدريس بإحدى كليات الطب الخاصة نظير مكافأة انتداب قدرها 2000جنيه شهرياً من 2/1 حتى 6/30.

3 - حصل في نهاية العام على مكافأة عن عمله بالمستشفى قدرها 10آلاف جنيه نظير جهوده غير العادية.

هذا مع العلم أن اشتراك التأمين الاجتماعي الذي يستقطع شهرياً من مرتبه يبلغ 297,25 جنيه، كما ان المستشفى تقوم بإستقطاع الضريبة على مرتباته وما في حكمها شهرياً وتوريدها وتسويتها في نهاية العام.

ثانياً: كانت مقبوضات ومدفوعات العيادة عن العام من واقع دفاتره المنتظمة على النحو الآتي:

أ – المقبوضات:

- 40ألف جنيه أتعاب كشف بالعيادة والمنازل.
- 30ألف جنيه أتعاب استشارات طبية لموظفي إحدى الشركات بمصر منها 5000جنيه محصلة مقدماً.
- 25 ألف جنيه أتعاب عمليات جراحية خصم منها 1250جنيه تحت حساب الضريبة.
- 10000 جنيه أتعاب فحص طبي للعاملين بإحدى الشركات ومازال هناك 2000جنيه أخرى لم تحصل بعد (مازالت مستحقة).
- 25ألف جنيه ثمن بيع جهاز طبي في بداية العام كان قد اشتراه واستخدمه لمدة عامين بمبلغ 40ألف جنيه (الإهلاك السنوي 25%).

ب – المدفوعات:

- 14ألف جنيه إيجار العيادة متضمن إيجار شهر يناير من العام التالي وشهر تأمين إيجار.
- 10000 جنيه أجور ومرتبات العاملين بالعيادة علماً بأن مرتب شهري نوفمبر وديسمبر لم يدفعا بعد.
- 2000جنيه عبارة عن 500جنيه دمغات طبية، 500جنيه تأمين على العيادة ضد الحريق، 1000جنيه تأمين عداد كهرباء.
- 8000 جنيه مصاريف عمومية وإدارية أخرى مؤيدة بالمستندات.
- 500جنيه مصاريف غير مؤيدة بالمستندات.
- 60ألف جنيه ثمن شراء جهاز طبي جديد في منتصف العام بدلاً من المباع (معدل الإهلاك 25% سنوياً).
- 2000جنيه تأمين على حياته لصالح زوجته وابنه الطالب بإحدى

الجامعات والبالغ من العمر 22سنة.

- 5000جنيه تبرعات نصفها لإحدى دور رعاية الأيتام التابعة لجمعية المبرة الخيرية والمشهرة بمصر والنصف الآخر لجمعية الهلال الأحمر الفلسطيني.
- 11000جنيه خسائر مرحلة من السنة السابقة.

الحل

أولاً: إيراده من عمله كمدير لإحدى المستشفيات الخاصة (مرتبات):

مرتب أساسى: 2000 × 6شهر + 2300 × 6شهر		25800
+ أجر متغير:		
بدل طبيعة عمل: 500 × 6شهر + 600 × 6شهر=	6600	
حوافز: 25800 × 20% من المرتب الأساسى =	5160	
أجر إضافى: 600 × 3شهر + 900 × 3شهر =	4500	
سيارة: 500 × 8شهر = 4000 × 20% =	800	
مكافأة تشجيعية لجهوده غير العادية =	10000	27060
الأجر الأساسى والمتغير السنوي الخاضع للضريبة		52860
يخصم منه:		
1- إعفاء شخصى 7000جنيه سنوياً		(7000)
		45860
2- اشتراك تامين اجتماعى		(3567)
		42293
3- تخصم الشريحة غير الخاضعة للضريبة		(6500)
وعاء الضريبة		35793

يقرب إلى أقرب 10جنيه أقل فيصبح 35790جنيه

الضريبة السنوية = 25000 × 10% = 2350 جنيه

12290 × 15% = 1843.5 جنيه

الضريبة المستحقة عن المرتبات =4193.5 جنيه

ملحوظة:

1 - مكافأة الانتداب للتدريس بإحدى كليات الطلب الخاصة تخضع لضريبة مقطوعة 10% من الإجمالي بدون أي خصم ولا تدخل ضمن إيرادات التسوية، كما لا تدخل ضمن ايرادات الاقرار.

الضريبة المقطوعة على مكافأة الانتداب = 2000 × 5شهر = 10000جنيه
= 10000 × 10% = 1000جنيه

2 – قسط الشقة التمليك لا يخصم من الإيراد الخاضع للضريبة لأنه استعمال للمرتب.

ثانياً: صافي إيراد المهن الحرة (العيادة)

ح/ الإيرادات والمصروفات

13000	إيجار العيادة	40000	أتعاب كشف بالعيادة والمنازل
10000	مرتبات العاملين	30000	أتعاب استشارات طبية بمصر
8000	مصاريف عمومية وإدارية	25000	أتعاب عمليات جراحية .
500	مصاريف نظافة	10000	أتعاب فحص طبي للعاملين بإحدى الشركات
7500	إهلاك جهاز طبي		
500	دمغات طبية	5000	ربح رأسمالي من بيع جهاز طبي
500	تأمين على العيادة ضد الحريق		
70000	صافي الإيراد		
110000		110000	

70000 (2500)	صافي الإيراد (–) تبرع لإحدى دور رعاية الأيتام التابعة لجمعية المبرة الخيرية لأنها أقل من 10% من صافى الإيراد.
67500 (1000)	(–) تأمين على حياته لصالح زوجته فقط لأن ابنه لم يعد قاصر (2000÷2 = 1000جنيه) تخصم لأنها أقل من 3000جنيه سنوياً
66500 (11000)	(–) خسائر مرحلة من العام الماضي لأن رصيد ح/الإيرادات والمصروفات عن العام الماضي مدين.
55500	صافي الإيراد الخاضع للضريبة

ملاحظات:

1 – الربح الرأسمالي من بيع جهاز طبي: يتم حسابه على النحو التالي:

مجمع الإهلاك= 40000 × 25% × 2 سنة = 20000ج

الربح الرأسمالي = 25000 – (40000 – 20000) = 5000 جنيه.

2 – إيجار العيادة المعتمد = 14000 × 13 شهر / 14 شهر = 13000جنيه

3 –تعتمد مصاريف النظافة المدفوعة وقدرها 500جنيه لأنه أقل من 7% من المصاريف العمومية والإدارية المؤيدة بالمستندات شاملة الإيجار والمرتبات والدمغات والتأمين على العيادة.

4 – إهلاك جهاز طبي = 60000 × 25% × 6/12 = 7500 جنيه

5 – تأمين عداد كهرباء لا يعتمد ضمن النفقات لأنه تأمين يدفع ثم يرد ثانياً.

إقرار الضريبة على دخل الشخص الطبيعي

أولاً: مرتبات وما فى حكمها ثانياً: إيراد المهن الحرة	35793 55500
	91293
لا تخصم الشريحة المعفاة لأنه استفاد منها فى المرتبات	----
وعاء الضريبة	92793

يقرب الوعاء لأقرب عشرة جنيهات أقل.

الضريبة السنوية = 23500 × 10% = 2350 جنيه

15000 × 15% = 2250 جنيه

52790 × 20% = 10558جنيه

الضريبة المستحقة على دخل الأشخاص الطبيعيين = 15158جنيه

يخصم منها:

1 – ضريبة المرتبات المستقطعة عن طريق جهة العمل 4193,5 جنيه

2 – ما خصم تحت حساب ضريبة المهن الحرة 1250 جنيه

5443.5 جنيه

∴ الضريبة واجبة السداد عند تقديم الإقرار الضريبي =

15158 – 5443.5 = 9714.5جنيه

د- إيراد الثروة العقارية

1 – إيراد الأطيان الزراعية:

بصدور القانون رقم (196) لسنة 2008 والخاص بفرض الضريبة العقارية لم تعد إيرادات الأطيان الزراعية (سواء كانت منزرعة محاصيل عادية أو منزرعة محاصيل بستانية) خاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المقررة بالقانون رقم 91 لسنة 2005.

2 – إيراد العقارات المبنية:

بصدور القانون رقم (196) لسنة 2008 والخاص بفرض الضريبة العقارية لم تعد إيرادات العقارات المبنية خاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المقررة بالقانون رقم 91 لسنة 2005 فيما عدا الوحدات السكنية المؤجرة مفروشة أو المؤجرة وفق أحكام القانون المدني (إيجار جديد) حيث تخضع تلك الوحدات للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على أساس الأجرة الفعلية مخصوماً منها 50% مقابل جميع التكاليف والمصروفات مع خصم الضريبة العقارية المسددة عنها. وتأسيساً على ذلك يتحدد إيراد الثروة العقارية الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين من الوحدات المؤجرة مفروشة أو إيجار جديد على النحو التالي:

×× الإيراد الفعلي الشهري للوحدات المؤجرة مفروش أو إيجار جديد × عدد الشهور

-(×) 50% مقابل التكاليف والمصروفات

××

-(×) الضريبة العقارية المسددة عن الوحدات المؤجرة.

×× صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

التمرين الأول:

المطلوب : تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في كل حالة من الحالات التالية:

أولاً: شخص طبيعي يمتلك مبنى مكون من ثلاثة طوابق، ويتكون كل طابق من شقتين، يسكن الممول أحد الطوابق ويؤجر طابق للغير بإيجار عادي قدرة 50 جنيه شهرياً، ويؤجر الطابق الثالث كمفروش بإيجار شهري 1000 جنيه للشقة الواحدة .

ثانياً: شخص طبيعي يمتلك مبنى مكون من 5 شقق يؤجر منها 3 شقق بنظام الإيجار المحدد المدة (إيجار جديد) بمبلغ 500جنيه شهرياً للشقة والباقي يؤجره مفروش بإيجار شهري 1500جنيه للشقة، هذا مع العلم أن الضريبة العقارية المسددة على المبني 1380 جنيه.

الحل

يتحدد الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في كل حالة على النحو التالي :

أولاً : المبنى الأول والمكون من ثلاث طوابق:

يخضع للضريبة إيراد الطابق الثالث فقط والمؤجر بنظام الإيجار المفروش، ويتحدد الإيراد الخاضع على النحو التالي:

الإيجار الفعلي المفروش = 1000 جنيه × 12 شهر × 2 شقة = 24000جنيه

(–) 50% مقابل التكاليف = 24000 جنيه × 50% = <u>(12000جنيه)</u>

صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين 12000 جنيه

ملحوظة: طالما لم يسدد ضريبة عقارية عن الوحدات المؤجرة مفروش، فيكون الإيراد السابق هو الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

ثانياً: المبنى الثاني والمكون من خمس طوابق:

يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إيراد المبنى بالكامل، حيث أن وحداته إما مؤجرة بنظام الإيجار المحدد المدة أو بنظام الإيجار المفروش، ويتحدد على النحو التالي:

أ . الإيراد الفعلي للوحدات المؤجرة إيجار جديد=500 جنيه×12 شهر× 3 شقة = 18000

بـ الإيراد الفعلي للوحدات المؤجرة مفروش=1500جنيه×12 شهر×2 شقة = 36000

إجمالي الإيراد 54000

(-) يخصم:

50% مقابل التكاليف = 54000 × 50% = (27000)

الضريبة العقارية المسددة (1380)

صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين 25620

التمرين الثاني:

المهندس عبد الرحمن حمدي والذي يمتلك عمارتين الأولى تقع بشارع الهرم والثانية بمدينة 6 أكتوبر، ويمتلك أرض زراعية بمحافظة الجيزة مورثة على المشاع له ولأخيه من أبيه المتوفى بحق النصف لكل منهما، قدم لك باعتبارك المستشار الضريبي له البيانات التالية عن إيراداته عن عام ××20:

1 . العمارة التي يملكها بشارع الهرم مكونة من 5 طوابق في كل طابق شقتين، الطابق الأول بأكمله غير مستغل، ويؤجر باقي العمارة بنظام الإيجار العادي بواقع 50 جنيه شهرياً للشقة، هذا مع العلم أن العمارة مقامة قبل صدور قانون الإيجارات الجديد، وهي معفاة من الخضوع للضريبة العقارية.

2 . العمارة الثانية والتي يملكها بمدينة 6 أكتوبر مكونة من ثلاث طوابق بكل طابق شقة واحدة . يسكن هو وأسرته في طابق، وتسكن أبنته المتزوجة في طابق ، ويؤجر الطابق الثالث بنظام الإيجار المفروش بواقع 2000 جنيه شهرياً العام، هذا ولقد سدد الممول عن هذه العمارة ضريبة عقارية ربطت على أساس أن القيمة الإيجارية السنوية للشقة 10800 جنيه .

3 . تبلغ مساحة الأرض الزراعية المورثة للممول وأخيه 16 فدان بناحية المريوطية وتقع داخل نطاق مدينة الجيزة، وتبين أن منها 6 فدان تم بيعها خلال العام لأحد الشركات السياحية لتقيم عليها مشروع سياحي بواقع 500 ألف جنيه للفدان، كما قام الممول بتقسيم حصته في باقي الأرض والبالغة 5 أفدنة أخرى، إلى 28 قطعة معدة للبناء، وبلغت تكاليف التقسيم 2800 ألف جنيه، باعا منها خلال العام 10 قطع وبمبلغ 250 ألف جنيه للقطعة الواحدة.

المطلوب : تحديد المعاملة الضريبية للممول وفقاً لأحكام القانون 91 لسنة 2005 ، وإعداد الإقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين للممول عن عام ××20.

الحل

1 – عمارة شارع الهرم:

هذه العمارة لا تحقق أي إيراد للممول يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، حيث أن الطابق الأول منها غير مستغل، وان باقي وحدات العمارة تؤجر بنظام الإيجار القديم والذي لا يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

2 – عمارة مدينة 6 أكتوبر:

يخضع للضريبة الإيراد الذي يتحقق للممول من الطابق المؤجر مفروش والذي يتحدد على أساس الإيراد الفعلي بعد خصم 50% مقابل التكاليف ، وخصم الضريبة العقارية المسددة على هذا الطابق ، وذلك على النحو التالي :

الإيراد الفعلي من الإيجار المفروش = 2000 جنيه × 12 شهر = 24000جنيه

يخصم : 50 % مقابل التكاليف = 24000 × 50% = (12000جنيه)

الضريبة العقارية المسددة * (756 جنيه)

صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين 11244جنيه

* تم حساب الضريبة العقارية على النحو التالي:

القيمة الإيجارية 10800 جنيه

يخصم 30 % مقابل التكاليف = 10800 × 30% = (3240 جنيه)

الصافي ويمثل وعاء الضريبة العقارية 7560 جنيه

الضريبة العقارية = 7560 × 10% = 756 جنيه.

ملحزظة هامة : لم يستفيد الممول بالأعفاء الخاص بالضريبة العقارية والذي يبلغ 24ألف جنيه من القيمة الايجارية ، لأن هذا الأعفاء يستفيد به الممول لوحدة واحدة من الوحدات السكنية التي يملكها، وفي هذه الحالة سيستفيد به للوحدة التي يشغلها هو وأسرته.

3 . الأرض الزراعية بناحية المريوطية: هذا البند يتضمن ما يلي:

أ . 6 فدان المباعة لأحد الشركات السياحية:

تخضع الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي الواقعة

داخل كردون المدن للضريبة على التصرفات العقارية بسعر 2.5 %، ويستثنى من هذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث.

وتأسيساً على ما سبق لا يخضع للضريبة الإيرادات الناتجة للممول وأخيه من بيع 6 فدان، حيث أنصب التصرف على أرض مورثة لهما تم بيعها بحالتها عند الميراث.

ب - 5 فدان الخاصة بالممول والتي تم بيعها بعد تقسيمها:

نظراً لأن الأرض لم يتم التصرف فيها بحالتها عند الميراث ولكن تم تقسيمها لقطع معدة للبناء، وحيث أن التقسيم يعتبر تغير في شكل الأرض المورثة ويعد نشاطاً تجارياً، فتخضع أرباحه بالنسبة للممول للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ويتحدد الربح الخاضع للضريبة على النحو التالي:

نصيب القطعة الواحدة من تكاليف التقسيم =

2800000 جنيه ÷ 28 قطعة = 100000 جنيه

تكلفة القطع المباعة = 10 قطع × 100000 جنيه = 1000000 جنيه

ثمن بيع القطع المباعة = 10 قطع × 250000 جنيه = 2500000 جنيه

صافي الأرباح الخاضعة للضريبة =

2500000 - 1000000 =1500000 جنيه

الإقرار الضريبي للممول

يعد الإقرار على النحو التالي: نموذج رقم (27) إقرارات

صافي أرباح النشاط التجاري (الأرض المقسمة)	1500000
صافي إيراد الثروة العقارية (الإيراد الناتج من الإيجار المفروش)	11244
مجموع صافي الدخل الخاضع للضريبة	1511244
يخصم الشريحة المعفاة من الضريبة	(6500)
الوعاء الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين	1504744

التمرين الثالث:

قدم لك أحد الممولين بيانات ثروته العقارية ، وذلك لكي تساعده في تحديد موقفه الضريبي ، وتحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام 20×× . ولقد أوضحت بياناته أنه يمتلك ثلاث وحدات سكنية في أماكن متفرقة، وكانت على النحو التالي:

الوحدة الأولى: عبارة عن شقة مساحتها 250 متر مربع بحي مدينة نصر بالقاهرة، قدرت قيمتها السوقية في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي واتصالها بالمرافق ، بمبلغ 2مليون جنيه، وذلك لغرض ربط الضريبة العقارية عليها، علماً بأن الممول قام بسداد ما ربط على هذه الوحدة من ضريبة عقارية. هذا وقام الممول خلال العام باستغلال هذه الشقة في الإيجار المفروش بواقع 3000 جنيه شهرياً إبتداءاً من أول شهر فبراير 20××وحتى آخر شهر يوليو من نفس العام، ولم يقم باستغلالها بعد ذلك.

الوحدة الثانية: عبارة عن شقة تقع في منطقة المعادي الجديدة، كان الممول يؤجرها بنظام الإيجار المحدد المدة (إيجار جديد) بمبلغ 1500 جنيه شهرياً وذلك منذ العام الماضي، ومع نهاية عقد الإيجار في آخر شهر يونيو من عام 20×× لم يقم الممول بتأجيرها بعد ذلك ، وقام ببيعها في نهاية العام الحالي بمبلغ 550 ألف جنيه، علماً بأن هذا العقار غير مربوط عليه ضريبة عقارية.

الوحدة الثالثة : تقع بالتجمع الخامس بمنطقة القاهرة الجديدة ، ولا يقوم الممول باستغلالها لأنها مازالت تحت الأنشاء، إلا انه قام بالتنازل عنها لأبنه في ديسمبر 20×× ، وحرر عقد التنازل بدون قيمة.

المطلوب : تحديد المعاملة الضريبية لإيرادات الممول من الوحدات العقارية التي يملكها أو التي تصرف فيها وفقاً لأحكام قانون الضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005.

الحل

<u>الوحدة الأولى:</u>

أولاً: الضريبة العقارية:

تخضع الوحدة الأولى للضريبة العقارية، ويتحدد وعاء الضريبة، والضريبة المستحقة على النحو التالي:

أ . القيمة الرأسمالية للشقة = 2000000 × 60% = 1200000 جنيه

ب . القيمة الإيجارية للشقة = 1200000 × 3 % = 36000 جنيه

ج . تحديد وعاء الضريبة العقارية :

القيمة الإيجارية للشقة	36000 جنيه
يخصم منها :	
30% مقابل التكاليف = 36000 جنيه × 30%	(10800) جنيه
وعاء الضريبة العقارية	25200 جنيه

د – الضريبة العقارية المستحقة على الشقة = 25200 × 10 % = 2520 جنيه

ملحوظة: الإعفاء الخاص بالوحدات السكنية والبالغ 24000 جنيه من القيمة الايجارية يكون لوحدة واحدة فقط وهي المخصصة لسكن الممول، وبالتالي لا يستفيد الممول بهذا الأعفاء بالنسبة لهذه الوحدة العقارية.

ثانياً: الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الإيراد الناتج للممول عن تأجير الشقة بنظام الإيجار المفروش، ويتحدد الإيراد الخاضع للضريبة كالتالي:

الإيراد الفعلي = 3000 جنيه × 6شهور	18000 جنيه
يخصم منه :	
50% مقابل التكاليف = 18000 × 50%	(9000) جنيه
الضريبة العقارية	(2520) جنيه
صافي الإيراد الخاضع للضريبة	6480 جنيه

الوحدة الثانية :

أولاً : الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الإيراد الناتج للممول من تأجير الشقة بنظام الإيجار الجديد، ويتحدد الإيراد الخاضع للضريبة عن المدة من عام ××20 على النحو التالي:

الإيراد الفعلي = 1500 جنيه × 6شهور	9000 جنيه
يخصم منه :	
50% مقابل التكاليف = 9000 × 50%	(4500) جنيه
صافي الإيراد الخاضع للضريبة	4500 جنيه

يلاحظ أنه لم يخصم للممول ضريبة عقارية ، وذلك لأن الشقة غير مربوط عليها ضريبة عقارية.

ثانياً: الضريبة على التصرفات العقارية:

وفقاً لأحكام المادة (42) من القانون رقم 91 لسنة 2005 تفرض ضريبة بسعر 2.5% من إجمالي الإيراد الناتج من التصرف بالبيع للشقة المذكورة، وتتحدد الضريبة على النحو التالي:

الضريبة المستحقة = 550000 جنيه × 2.5% = 13750جنيه

هذا ولا تدخل هذه الإيرادات في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الوحدة الثالثة :

هذه الشقة لا تحقق دخل يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين . أما بالنسبة لتصرف الممول بالتنازل عنها لأبنه فلا يطبق عليه حكم المادة (42) من القانون والخاص بفرض ضريبة على التصرفات العقارية ، حيث يستثنى من الخضوع لهذه الضريبة ، تصرف الممول للأزواج والفروع .

وتأسيساً على ما سبق يتحدد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين للممول على النحو التالي :

صافي إيراد الوحدة الأولى (المؤجرة مفروش)	6480 جنيه
صافي إيراد الوحدة الثانية (المؤجرة بنظام الإيجار الجديد)	4500 حنيه
إجمالي صافي الإيراد الخاضع للضريبة	10980 جنيه
يخصم منه :	
الشريحة المعفاة من الخضوع للضريبة	(6500) جنيه
وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين للممول	4480جنيه

هـ : تمارين يتم حلها بنظام الاختيار من متعدد

Bubble Sheet

أولاً – تمارين على المرتبات وما في حكمها:

التمرين الأول: باستخدام بيانات التمرين الأول ص (22) **المطلوب** اختيار الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

السؤال	أ	ب	ج	د
1- اجمالي الايراد الشهري الخاضع للضريبة للأشهر من 1/1 وحتى 6/30	2100 جنيه	2300جنيه	1200جنيه	لا شيء مما سبق
2- صافي الايراد الشهري الخاضع للضريبة للأشهر من 1/1 وحتى 6/30	1516,7جنيه	1226,325جنيه	1076.325جنيه	لا شيء مما سبق
3- وعاء الضريبة عن الأشهر من 1/1 وحتى 6/30	6415,9 جنيه	12915,9جنيه	لا يوجد وعاء خاضع للضريبة	لا شيء مما سبق
4- الضريبة الشهرية للأشهر من 1/1 وحتى 6/30	لايستحق ضريبة	641جنيه	53,42جنيه	لا شيء مما سبق
5- اجمالي الايراد الشهري الخاضع للضريبة للأشهر من 7/1 وحتى12/31	2450 جنيه	2950جنيه	3150 جنيه	لا شيء مما سبق
6- صافي الايراد الشهري المؤقت للأشهر من 7/1 وحتى 12/31	2366,7 جنيه	1902,075جنيه	2052,075جنيه	لا شيء مما سبق
7- وعاء الضريبة عن الأشهر من 7/1 وحتى 12/31	16324,9	22824,9	لا يوجد وعاء خاضع للضريبة	لا شيء مما سبق
8- الضريبة الشهرية للأشهر من 7/1 وحتى 12/31	لايستحق ضريبة	136جنيه	1632 جنيه	لا شيء مما سبق
9 – الضريبة على المكافأة التشجيعية	25 جنيه	300	1932	لا شيء مما سبق

الحل

رقم السؤال	حرف الإجابة الصحيحة
1	أ
2	ج
3	أ
4	ج
5	ب
6	ج
7	أ
8	ب
9	ب

التمرين الثاني : باستخدام بيانات التمرين الرابع ص (36) **المطلوب** اختيار الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

السؤال	أ	ب	ج	د
1-المرتب الأساسي الفعلي	17900جنيه	14400جنيه	12000جنيه	لا شيء مما سبق
2-قيمة ميزة السيارة الخاضعة للضريبة	1600جنيه	1920جنيه	9600جنيه	لا شيء مما سبق
3- اجمالي الايراد الفعلي	16000 جنيه	18400جنيه	21900	لا شيء مما سبق
4- الإعفاء الشخصي	7000 جنيه	5833 جنيه	6500جنيه	لا شيء مما سبق
5- صافي الإيراد الفعلي المؤقت	5904 جنيه	8671جنيه	8511جنيه	لا شيء مما سبق
6- اشتراك صندوق العاملين بالشركة المسموح بإعفائه	1300,65جنيه	1200جنيه	10000جنيه	لا شيء مما سبق
7- وعاء الضريبة الفعلي	7471	2204	لا يوجد وعاء خاضع للضريبة	لا شيء مما سبق
8- الضريبة الفعلية الواجبة السداد	لايستحق ضريبة	220جنيه	81 جنيه	لا شيء مما سبق

الحل

رقم السؤال	حرف الإجابة الصحيحة
1	ج
2	أ
3	أ
4	ب
5	ج
6	ب
7	د
8	ج

ثانياً : تمارين النشاط التجاري والصناعي :

التمرين الأول: باستخدام بيانات التمرين الأول ص (43) **المطلوب** اختيار الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

السؤال	أ	ب	ج	د
1- تكلفة العقار	1.5مليون جنيه	2 مليون جنيه	3.5مليون جنيه	لا شيء مما سبق
2- تكلفة المتر المربع	500 جنيه	700 جنيه	400 جنيه	لا شيء مما سبق
3- إيرادات المبيعات	0.9 مليون جنيه	1.8 مليون جنيه	2.7 مليون جنيه	لا شيء مما سبق
4- تكلفة المبيعات	0.840مليون جنيه	1.680 مليون جنيه	2.520 مليون جنيه	لا شيء مما سبق
5- مجمل الربح	180 ألف جنيه	60 ألف جنيه	120 ألف جنيه	لا شيء مما سبق
6- صافي الربح الخاضع للضريبة	30 ألف جنيه	150 ألف جنيه	90 ألف جنيه	لا شيء مما سبق

الحل

رقم السؤال	حرف الإجابة الصحيحة
1	ج
2	ب
3	ج
4	ج
5	أ
6	ب

التمرين الرابع: باستخدام بيانات التمرين الرابع ص (48) **المطلوب** اختيار الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

السؤال	أ	ب	ج	د
1- إجمالي تكاليف العمارة	2.8 مليون جنيه	1 مليون جنيه	2.5 مليون جنيه	لا شيء مما سبق
2- تكلفة المتر المربع للعمارة	500 جنيه	450 جنيه	1000 جنيه	لا شيء مما سبق
3- مجمل ربح مبيعات العمارة	750 ألف جنيه	850 ألف جنيه	950 ألف جنيه	لا شيء مما سبق
4- صافي الربح الخاضع للضريبة من بناء العمارة	800 ألف جنيه	900 ألف جنيه	700 ألف جنيه	لا شيء مما سبق
5- إجمالي تكاليف الأرض المقسمة	3 مليون جنيه	3.8 مليون جنيه	4 مليون جنيه	لا شيء مما سبق
6- تكلف المتر المربع من الأرض المقسمة	1500 جنيه	1900 جنيه	1333,3 جنيه	لا شيء مما سبق
7- مجمل ربح القطع المباعة	600 ألف جنيه	570 ألف جنيه	1400 ألف جنيه	لا شيء مما سبق
8- صافي ربح الأرض المقسمة	580 ألف جنيه	1380 ألف جنيه	780 ألف جنيه	لا شيء مما سبق
9- نسبة ما تم تنفيذه من عقد النفق عام 2014	%33.75	%70	%75	لا شيء مما سبق
10- الربح التقديري الخاضع للضريبة العام الماضي	3.375 مليون جنيه	7 مليون جنيه	7.5 مليون جنيه	لا شيء مما سبق
11-التكاليف الفعلية للعقد بالكامل	41.5 مليون جنيه	13.5 مليون جنيه	28 مليون جنيه	لا شيء مما سبق
12- صافي الربح الفعلي للعقد بالكامل	7.5 مليون جنيه	9.5 مليون جنيه	8.5 مليون جنيه	لا شيء مما سبق
13- صافي الربح الخاضع للضريبة العام الحالي	0.5 مليون جنيه	2.5 مليون جنيه	8.5 مليون جنيه	لا شيء مما سبق
14- اجمالي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص	1.5 مليون جنيه	2.98 مليون جنيه	0.98 مليون جنيه	لا شيء مما سبق

الطبيعيين				
15- وعاء الضريبة عام 2015	2.980 مليون جنيه	2.9735 مليون جنيه	2.975 مليون جنيه	لا شيء مما سبق
16- الضريبة المستحقة عام2015	661.1 ألف جنيه	594.7 ألف جنيه	659.6375 ألف جنيه	لا شيء مما سبق
17- ضريبة التصرفات العقارية المسددة	77.5 ألف جنيه	152.5ألف جنيه	75 ألف جنيه	لا شيء مما سبق
18- الضريبة الواجبة السداد عام2015	507.1375 ألف جنيه	442.2 ألف جنيه	508.6 ألف جنيه	لا شيء مما سبق

الحل

رقم السؤال	حرف الإجابة الصحيحة
1	أ
2	أ
3	ج
4	ب
5	ج
6	د
7	أ
8	أ
9	ب
10	ب
11	أ
12	ج
13	د
14	ب
15	ب
16	أ

17	**ب**
18	**ج**

ثالثاً: تمارين النشاط المهني وغير التجاري :

التمرين الأول: باستخدام بيانات التمرين الثاني ص (57) **المطلوب** اختيار الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية :

السؤال	أ	ب	ج	د
1- الربح الرأسمالي من بيع أصول مهنية الخاضع للضريبة	25000 جنيه	لا يخضع للضريبة	5000 جنيه	لا شيء مما سبق
2- الجائزة العلمية عن البحث العلمي الذي أجراه	لا تخضع للضريبة	تخضع للضريبة بالكامل	يخضع 50% منها للضريبة	لا شيء مما سبق
3- جملة الإيرادات الخاضعة للضريبة	222000 جنيه	217000 جنيه	272000 جنيه	لا شيء مما سبق
4- مرتبات العاملين بالمكتب المعتمدة ضريبيا	9100 جنيه	8400 جنيه	غير معتمدة ضريبيا	لا شيء مما سبق
5- إيجار المكتب المعتمد ضريبيا	2700 جنيه	7300 جنيه	7800 جنيه	لا شيء مما سبق
6- مصاريف سفر وإقامة الممول بدولة الإمارات لتقديم خدماته المهنية	معتمدة ضريبيا بالكامل	معتمدة ضريبيا في حدود الإيراد المحقق بالإمارات	غير معتمدة ضريبيا	لا شيء مما سبق
7- اهلاك الآلات الهندسية المعتمدة ضريبيا	5000 جنيه	10000 جنيه	15000 جنيه	لا شيء مما سبق
8- جملة المصروفات المعتمدة ضريبياً	216900 جنيه	272000 جنيه	55100 جنيه	لا شيء مما سبق
9- تبرع لإنشاء مسجد تابع لوزارة الأوقاف المصرية	غير معتمدة ضريبيا بالكامل	معتمد ضريبيا في حدود 10% من صافي الإيراد	معتمد ضريبيا في حدود 10% من صافي الإيراد بعد خصم التبرعات لبناء مسجد بالحي	لا شيء مما سبق
10- جملة التبرعات التي تخصم من صافي الإيراد	12000 جنيه	4000 جنيه	8000 جنيه	لا شيء مما سبق
11- يعتمد قسط التأمين على حياته لمصلحة	زوجته فقط	والدته فقط	والدته وزوجته	لا شيء مما سبق
12- الخسائر المرحلة من العام الماضي تخصم من صافي الإيراد	إذا كان الممول لا يمسك	إذا كان الممول يمسك حسابات	لا تخصم في كافة الأحوال	لا شيء مما سبق

الخاضع للضريبة	حسابات ودفاتر منتظمة	ودفاتر منتظمة		
13- صافي الإيراد الخاضع للضريبة	202900 جنيه	197000 جنيه	204900 جنيه	لا شيء مما سبق
14 - صافي الايراد قبل التبرعات في الة عدم امساك دفاتر يكون	244800	272000	216900	لا شيء مما سبق
15 - وعاء الضريبة في حالة عدم امساك دفاتر يكون	232800	244800	226300	لا شيء مما سبق

الحل

رقم السؤال	رقم الإجابة الصحيحة
1	ج
2	أ
3	ج
4	ب
5	د
6	أ
7	ج
8	ج
9	د
10	أ
11	أ
12	ب
13	ب
14	أ
15	ج

رابعاً : تمارين ايراد الثروة العقارية :

باستخدام بيانات التمرين الأول ص (70) **المطلوب** اختيار الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

السؤال	أ	ب	ج	د
1- الإيجار الفعلي المفروش للمبني الأول	12000 جنيه	24000 جنيه	2000 جنيه	لا شيء مما سبق
2- صافي الإيراد الخاضع للضريبة للمبني الأول	12000 جنيه	6000 جنيه	1000 جنيه	لا شيء مما سبق
3- الإيراد الفعلي للوحدات المؤجرة بالمبني الثاني	18000 جنيه	36000 جنيه	54000 جنيه	لا شيء مما سبق
4- صافي الإيراد الخاضع للضريبة للمبني الثاني	27000 جنيه	9000 جنيه	18000 جنيه	لا شيء مما سبق

الحل

رقم السؤال	حرف الإجابة الصحيحة
1	ب
2	أ
3	ج
4	د

باستخدام بيانات التمرين الثاني ص (72) **المطلوب** اختيار الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

السؤال	أ	ب	ج	د
1- صافي الإيراد الخاضع للضريبة لعمارة شارع الهرم	6000 جنيه	3000 جنيه	لا يوجد إيراد خاضع للضريبة	لا شيء مما سبق
2- الإيراد الفعلي من الإيجار المفروش بعد خصم مقابل التكاليف لعمارة 6 أكتوبر	12000 جنيه	24000 جنيه	1200 جنيه	لا شيء مما سبق
3- الضريبة العقارية المسددة لعمارة 6 أكتوبر	756 جنيه	7560 جنيه	1080 جنيه	لا شيء مما سبق
4- صافي الإيراد الخاضع للضريبة لعمارة 6 أكتوبر	12000 جنيه	11244 جنيه	24000 جنيه	لا شيء مما سبق
5- ضريبة التصرفات عن 6 فدان المباعة بناحية المريوطية.	37500 جنيه	75000 جنيه	150000 جنيه	لا شيء مما سبق
6- صافي الأرباح الخاضعة للضريبة خلال العام من بيع وتقسيم 5 فدان	2.5 مليون جنيه	1.5 مليون جنيه	4.2 مليون جنيه	لا شيء مما سبق

الحل

رقم السؤال	حرف الإجابة الصحيحة
1	ج
2	أ
3	أ
4	ب
5	د
6	ب

حالات شاملة محلولة
علىالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

التمرين الأول:

توافرت لديك البيانات التالية عن المهندس حسن الصمدي عن عام ×× :

1 – يعمل الممول فى مجال تشييد العقارات بقصد بيعها، أشترى الممول قطعة أرض مساحتها500م2 بسعر 2000جنيه للمتر وقام ببناء عمارة سكنية عليها تتكون من 10 طوابق بكل طابق شقتان، مساحة إحداها (نموذج أ) 300م2 ومساحة الأخرى (نموذج ب) 200م2، ولقد تكلف البناء والتشطيب للمبنى 2مليون جنيه. قام الممول أثناء العام ببيع 7 شقق من النموذج (أ) بسعر 200000 جنيه للشقة الواحدة، و 6 شقق من النموذج (ب) بسعر 150000جنيه للشقة الواحدة، هذا مع العلم أنه بلغت المصاريف الإدارية والبيعية التى تكلفها الممول 70000جنيه.

2 – لديه مكتب هندسي ، بلغت مقبوضاته ومدفوعاته من واقع دفاتره المنتظمة الآتي:

أ – المقبوضات:

- 50000جنيه أتعاب تصميمات هندسية (منها 10000ج تخص العام السابق)
- 30000جنيه أتعاب استشارات هندسية (هناك 5000ج لم تحصل بعد)
- 30000جنيه أتعاب تصميم مبنى بالسعودية
- 5000جنيه ربح من بيع أثاث وأدوات هندسية

ب – المدفوعات:

- 16500جنيه مرتبات ومكافآت للمساعدين المدفوعة (مرتب ديسمبر لم يدفع بعد
وقدره 1500جنيه).
- 9500 جنيه مصاريف سفره وأقامته بالسعودية لأداء خدماته المهنية هناك، ويتوافر

لها المستندات المؤيدة لها.

- 8000جنيه إهلاك أصول ثابتة ومصاريف عمومية.
- 3000جنيه تبرع لإنشاء مسجد بالمنطقة.
- 300جنيه إيجار المكتب المدفوع (الإيجار من 7/1 حتى 12/31 لم يدفع بعد).
- 400جنيه قسط تأمين سنوى على حياته لمصلحة زوجته ووالدته مناصفة.
- 5700جنيه مصاريف إدارية وعمومية ويتوافر لها مستندات خارجية.

3 – يملك مبنى مكون من 5 طوابق يسكن هو وأسرته إحداها ويؤجر الباقى مفروش بإيجار شهرى 1500جنيه للطابق. هذا مع العلم أن ضريبة العوائد السنوية عن المبنى 2500جنيه (سعر الضريبة 10%).

والمطلوب: حساب الضريبة المستحقة على الممول عام ××.

الحل

أولاً: إيراد النشاط التجاري والصناعي:

أرباح تشييد العقارات بقصد بيعها:

1- إجمالي التكاليف = ثمن الأرض = 500م2 × 2000 = 1000000 جنيه

تكلفة البناء والتشييد = 2000000 جنيه

إجمالي التكاليف = 3000000 جنيه

2 – إجمالي المساحة =

نموذج أ = 10 شقة × 300م2 = 3000 متر مربع

نموذج ب = 10 شقة × 200م2 = 2000 متر مربع

إجمالي المساحة = 5000 متر مربع

3 – تكلفة المتر المربع = 3000000 ÷ 5000 = 600 جنيه

4 – مجمل الربح = إيرادات المباع – تكلفة المباع

$$\begin{pmatrix} 600 \times 300 \times 7 \\ 600 \times 200 \times 6 \end{pmatrix} - \begin{pmatrix} 200000 \times 7 \\ 150000 \times 6 \end{pmatrix}$$

= (720000 + 1260000) − (900000 + 1400000)

= 2300000 − 1980000 = 320000 جنيه

5 − صافي الربح = 320000 − 70000 = 250000 جنيه

ثانياً: إيراد المهن غير التجارية:

حـ/ الإيرادات والمصروفات

16500	مرتبات ومكافآت المساعدين	50000	أتعاب تصميمات هندسية
8000	إهلاك أصول ثابتة	30000	أتعاب استشارات هندسية
9500	مصاريف السفر والاقامة بالسعودية	30000	أتعاب تصميمات بالسعودية
300	إيجار المكتب	5000	ربح رأسمالي من بيع أثاث وأدوات هندسية
5700	مصاريف إدارية		
75000	صافى الإيراد		
115000		115000	

75000 صافى الإيراد (الممول يمسك دفاتر منتظمة)

---- (−) تبرعات (لا تعتمد التبرعات لأنها تبرعات شخصية).

75000 صافى الإيراد الخاضع للضريبة.

ثالثاً: إيراد الثروة العقارية:

يتمثل في إيراد الوحدات المؤجرة مفروش ويتحدد على النحو التالي:

الإيجار الفعلي المفروش = 1500جنيه × 4طوابق × 12شهر = 72000

(−) 50% مقابل التكاليف = 72000 × 50% = (36000)

(−) الضريبة العقارية المسددة = $2500 \times \frac{4}{5}$ = (2000)

صافي الإيراد الخاضع للضريبة 34000جنيه

إقرار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

1- إيراد النشاط التجاري والصناعي	
أرباح تشييد العقارات وبيعها	250000
2 - إيراد المهن غير التجارية	75000
3 - إيراد الثروة العقارية (شقق مفروشة)	34000
إجمالي الإيرادات	359000
(-) الشريحة المعفاة من الخضوع للضريبة	(6500)
وعاء الضريبة	352500

حساب الضريبة

23500 × 10% = 2350 جنيه

15000 × 15% = 2250 جنيه

155000 × 20% = 31000 جنيه

159000 × 22,5% = 35772 جنيه

352500 الضريبة المستحقة **71375 جنيه**

التمرين الثاني:

المهندس عبد الرحمن والذي يمتلك منشأة فردية للمقاولات بجانب عمارة بمحافظة القاهرة. توافرت عنه البيانات التالية عن عام ××20:

أولاً: بيانات نشاط المقاولات :

تعاقد في بداية العام الماضي مع محافظة الجيزة على إنشاء كوبري بقيمة تعاقدية 8 مليون جنيه على أن ينتهي من أعمال المقاولة خلال 24شهر ، هذا مع العلم أن تكاليف المقاولة تقدر بمبلغ 7 مليون جنيه، وأنه تم تنفيذ الجزء الأول من العملية في العام الماضي بتكاليف فعلية قدرها 4.2 مليون جنيه، وفي العام الحالي بلغت التكاليف الفعلية 3 مليون جنيه من واقع المستخلصات، وتم تسليم الكوبري في نهاية العام الحالي وسداد المستحق بعد خصم 40 ألف جنيه تحت حساب الضريبة.

هذا وكانت المصاريف الإدارية والعمومية للمنشأة خلال عام 20 ألالف جنيه منها 4500 جنيه تبرع لجمعية الهلال الأحمر المصرية ، 5500 جنيه مصاريف غير مؤيدة بالمستندات.

ثانياً: بيانات العمارة المملوكة للممول:

تتكون العمارة التي يملكها بمحافظة القاهرة من 10 وحدات سكنية، يسكن إحداها هو وعائلته ويؤجر نصفها مفروش بإيجار شهري 2500 جنيه للوحدة، ويؤجر الباقي بإيجار عادي يبلغ 50جنيه شهرياً للطابق، هذا مع العلم أن الضريبة العقارية المسددة عن العمارة 2000جنيه.

المطلوب: حساب الضرائب المستحقة علي الممول عن عام ××20، والواجب عليه سداده عند تقديم الإقرار الضريبي.

الحل

أولاً:أرباح النشاط التجاري والصناعي: نشاط المقاولات (منشأة فردية):

أ – تحديد ربح العقد المقدر والخاضع للضريبة في العام الماضي:

1 – نسبة ما نفذ = $\frac{4.2 \text{ مليون}}{7 \text{ مليون}}$ × 100 = 60%.

2 – الربح المقدر للعقد كله = 8 مليون – 7 مليون = 1 مليون.

3 – الربح المقدر عن العام الماضي = 1 مليون × 60% = 600 ألف جنيه.

ب – تحديد صافي ربح المنشأةعن العام الحالي:

القيمة التعاقدية للعقد	8000000
(–) التكلفة الفعلية للعقد= 4.2 مليون+ 3 مليون = 7.2 مليون	(7200000)
صافي ربح العقد	800000
(–) أرباح العقد التي سبق خضوعها للضريبة في العام الماضي	(600000)
أرباح العقد الخاضة في العام الحالي	200000
يخصم منها:	
مصاريف عمومية وإدارية مؤيدة بمستندات	(10000)
مصاريف عمومية وإدارية غير مؤيدة بمستندات (5500): تخصم في حدود 7% من المصاريف العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات =10000× 7% = 700 جنيه لآنها أقل.	(700)
صافي الربح قبل التبرعات	189300
تخصم التبرعات على النحو التالي:	(4500)

مبلغ التبرع	10% من صافي الربح
4500	189300 × 10% = 18930
أيهما أقل	

صافي ربح نشاط المقاولات (المنشأة الفردية)	184800

* ما خصم تحت حساب الضريبة وقدره 40ألف جنيه توضع ضمن التسديدات التي تخصم من الضريبة المستحقة.

ثانياً: إيرادات الثروة العقارية: (عمارة بمحافظة القاهرة):

يتمثل في صافي الإيراد الناتج من الشقق المؤجرة مفروش، ويتحدد على النحو التالي:

الإيراد الفعلي = 1000جنيه × 5شقق × 12شهر = 150000ج

(-) 50% مقابل التكاليف = 150000 × 50% = (75000)

(-) الضريبة العقارية المسددة عنها 2000 ×10/5= (1000)

صافي الإيراد الخاضع للضريبة 74000ج

إقرار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

1- صافي أرباح النشاط التجاري والصناعي: نشاط المقاولات. 2- صافي إيراد الثروة العقارية (شقق مفروشة)	184800 74000
إجمالي الإيرادات (-) الشريحة المعفاة من الضريبة	258800 (6500)
وعاء الضريبة	252300

الضريبة المستحقة:

23500 × 10% = 2350 جنيه

15000 × 15% = 2250 جنيه

155000× 20% = 31000 جنيه

58800 × 22,5% = 13280 جنيه

الضريبة المستحقة = 48830 جنيه

التمرين الثالث:

السيد محمد عماد والذي يعمل كعضو مجلس إدارة منتدب للشركة المصرية العربية المتحدة لتداول الأوراق المالية ، والذي يمتلك مكتب لتقديم الاستشارات الإدارية والمالية بالقاهرة ودبي ، قدم لك باعتبارك مستشاره الضريبي البيانات التالية عن ايراداته من المصادر المختلفة عن عام ××20:

أولاً : بيانات ايرادات الممول عن عمله كعضو منتدب لمجلس الإدارة :

يتقاضى شهرياً من الشركة التي يعمل بها كعضو منتدب 20 ألف جنيه مرتب، 5000 جنيه بدل تمثيل واستقبال وذلك نظير عمله الإداري بها ، وتصرف له هذه المبالغ بالكامل على أن تتحمل الشركة الضريبة نيابة عنه . هذا ويحصل من الشركة على مكافأة عضوية المجلس والتي بلغت هذا العام 100 ألف جنيه .

2 . كانت إيرادات ومصروفات مكتبه الاستشاري من واقع دفاتره ومستنداته والتي ثبت عدم انتظامها كالتالي :

ثانياً: بيانات الممول عن نشاط المكتب الاستشاري:

أ – مكتب القاهرة: بلغت إيرادات المكتب التي حصل عليها خلال العام من عمليات الاستشارات بالقاهرة 160 ألف جنيه، هذا مع العلم أنه مازال هناك 30 ألف جنيه أتعاب مستحقة لدى أحد العملاء . هذا وكانت المرتبات الشهرية للعاملين بالمكتب 4000 جنيه ، و إيجار المكتب الشهري 1200 جنيه ، والمصاريف الادارية والعمومية 8000 جنيه .

ب – مكتب دبي : بلغت ايردات المكتب السنوية 250 ألف درهم إماراتي ، وكانت مصاريف المكتب 100 ألف درهم اماراتي (متوسط سعر الدرهم الاماراتي 2 جنيه) .

هذا ولقد تبرع الممول للجمعية العربية لإدارة الأعمال والمشهرة قانوناً بجمهورية

مصر العربية بمبلغ 14000 جنيه ، ولأحد الجوامع الأهلية في الحي الذي يسكن فيه بمبلغ 5500 جنيه .

المطلوب: إعداد الإقرار الضريبي للممول وتحديد الضريبة المستحقة والواجبة السداد عند تقديم الإقرار.

الحل

أولاً: المرتبات وما في حكمها:

أ – مكافأة عضوية مجلس الإدارة التي حصل عليها الممول باعتباره عضو لمجلس الإدارة 100 ألف جنيه ، لا تخضع للضريبة بأسم الممول ، ولكنها تعد من أرباح الشركة وتضاف عليها ، وتدخل ضمن وعاء الضريبة على أرباح الشركة.

ب – المبالغ التي يحصل عليها الممول مقابل عمله الإداري كعضو منتدب للإدارة، والبالغة 25000 جنيه شهرياً (20000 مرتب + 5000 بدل تمثيل) تخضع للضريبة بأسم الممول ، وبما أن الشركة تتحمل الضريبة نيابة عن الممول ن فتعد الضريبة المسددة في هذه الحالة ميزة ، وتضاف على اجمالي أجره الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ويتم حساب الضريبة على مقابل العمل الإداري كالتالي:

1- حساب الضريبة على المبالغ المنصرفة للممول بعد استبعاد المبالغ المعفاة:

مقابل العمل الإداري السنوي = 25000 × 12 شهر	= 300000 جنيه
– يخصم منه: الإعفاء الشخصي	(7000) جنيه
الشريحة المعفاة	<u>(6500) جنيه</u>
وعاء الضريبة	286500جنيه

حساب الضريبة السنوية = 23500 × 10% = 2350 جنيه

= 15000 × 15% = 2250 جنيه

= 155000 × 20% = 31000 جنيه

= 93000 × 22,5% = 20925 جنيه

56525 جنيه

2 – حساب الضريبة على ميزة تحمل جهة العمل الضريبة نيابة عن الممول:

نظراً لأن دخل الممول الخاضع للضريبة وصل إلى الشريحة 22,5%، فتحسب ضريبة ميزة تحمل الضريبة بسعر 22,5%.

الضريبة على ميزة تحمل الضريبة = $56525 \times \frac{22,5}{100 - 22,5}$

= $56525 \times \frac{22,5}{77,5}$ = 16410جنيه

3 – الضريبة المستحقةعن مقابل العمل الإداري=56525+16410

= 72935ج

اجمالي أجر الممول الخاضع للضريبة= 300000 + 72935

= 372935 جنيه

4 – تحديد وعاء المرتبات الذي يدخل في اقرار الممول :

اجمالي المرتبات وما في حكمها	372935
يخصم:الاعفاء الشخصي	(7000)
صافي الايراد المؤقت	365935
يخصم : الشريحة المعفاة	(6500)
وعاء صافي المرتبات وما في حكمها والذي يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين	359435

ثانياً: النشاط المهني: (مكتب الاستشارات المالية والإدارية)

يخضع للضريبة صافي ايرادات المكتب المحققة في مصر وفي دبي

طالما كان مركز نشاط الممول في مصر. وطالما ثبت عدم انتظام دفاتر ومستندات المكتب، فيتم تحديد صافي الإيراد الخاضع للضريبة على النحو التالي:

ايراد المكتب المحقق في مصر	160000
+ ايراد المكتب المحقق في دبي= 250000 درهم × 2جنيه	500000
اجمالي ايراد المكتب	660000
يخصم 10% من الاجمالي مقابل التكاليف	(66000)
صافي الايراد	594000
(–) تبرعات لجمعية العربية لإدارة الأعمال المشهرة في مصر: (10% من صافي الايراد أو المبلغ المدفوع) ايهما أقل	(14000)
صافي الايراد الخاضع للضريبة	580000

إعداد الإقرار الضريبي للممول وتحديد الضريبة المستحقة والواجبة السداد عند تقديم الإقرار:

صافي المرتبات وما في حكمها	359435
صافي ايراد النشاط المهني	580000
مجموع صافي الدخل السنوي	939435
(–) الشريحة المعفاة (لايستفيد الممول بهذا الخصم لأنه استفاد منه عند تحديد صافي المرتبات وما في حكمها)	(ـــ ـــ ـــ ـــ)
وعاء الضريبة	939435

حساب الضريبة المستحقة:

23500 × 10% = 2350 جنيه

15000 × 15% = 2250 جنيه

155000× 20% = 31000 جنيه

745935× 22,5% = 167835,375 جنيه

اجمالي الضريبة المستحقة 203435,375 جنيه

ولحساب الضريبة الواجبة السداد عند تقديم الاقرار يتم التالي:

الضريبة المستحقة على مجموع صافي الدخل السنوي للممول	203435,375
يخصم ضريبة المرتبات	(72935)
الضريبة الستحقة السداد	130500,375

القسم الثاني

الضريبة المستقطعة من المنبع

التمرين الأول:

قدمت إليك البيانات الآتية والمستخرجة من دفاتر أحد المنشآت التجارية والصناعية المقيمة في مصر، وذلك عن القروض التي حصلت عليها من جهات أجنبية غير مقيمة في مصر وليس لها منشأة دائمة بها:

1 – حصلت على قرض من أحد البنوك بسويسرا بمبلغ 2 مليون دولار أمريكي وذلك لتمويل أحد المشروعات الاستثمارية، وبمعدل فائدة سنوي 4%، على أن يستحق سداده بعد أربع سنوات من تاريخ القرض وتسدد الفائدة في نهاية كل سنة.

2 – حصلت على تسهيلات ائتمانية من أحد البنوك الفرنسية بمبلغ مليون يورو لمدة ستة شهور وذلك لتمويل استيراد بعض المواد الأولية اللازمة لنشاط المنشأة، وذلك بمعدل فائدة سنوي 6% على أن يسدد التسهيل وفوائده في نهاية المدة.

3 – حصلت على قرض قصير الأجل من أحد البنوك بالمملكة العربية السعودية بمبلغ 250 ألف ريال سعودي لتمويل صفقة عقدتها المنشأة مع أحد الجهات بالمملكة العربية السعودية، وذلك بمعدل عائد 10% من مبلغ القرض على أن تتحمل المنشأة أية أعباء ضريبية تستحق عن هذا العائد.

المطلوب: بيان المعاملة الضريبية للعوائد المدينة التي تستحق على المنشأة للجهات الخارجية، وتحديد مقدار الضريبة المستحقة في حالة خضوع تلك المبالغ للضريبة المستقطعة من المنبع، وذلك بفرض أن:

- سعر الدولار الأمريكي 7.80 جنيه
- سعر اليورو 8.50 جنيه
- سعر الريال السعودي 2.10 جنيه

الحل

1 – القرض من أحد البنوك بسويسرا بمبلغ 2 مليون دولار:

على الرغم من أن هذا القرض من أحد الجهات الأجنبية غير المقيمة في مصر، إلا أن ما يدفع عنه من فائدة معفي من الخضوع للضريبة المستقطعة من المنبع لأن مدة القرض تزيد عن ثلاث سنوات ، وذلك وفقاً لما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة (56) من القانون 91 لسنة 2005.

2 – التسهيل الائتماني من أحد البنوك الفرنسية بمبلغ مليون يورو:

نظراً لأن هذا التسهيل الائتماني من أحد البنوك الأجنبية غير المقيمة في مصر، وأن مدته أقل من ثلاث سنوات، فتخضع الفائدة المستحقة عنه للضريبة المستقطعة من المنبع بسعر 20% وبدون أي تخفيض على أن تقوم المنشأة المقيمة في مصر بخصم الضريبة من المنبع وتوريدها لمصلحة الضرائب وسداد الصافي للبنك الفرنسي. ويتم ذلك على النحو التالي:

مقدار الفائدة = 1000000 يورو × 8.5 × $\frac{6}{100}$ × $\frac{6}{12}$

= 255000 جنيه

∴ الضريبة المستقطعة من المنبع = 255000 × $\frac{20}{100}$

= 51000 جنيه

∴ الصافي الذي يسدد للبنك الفرنسي = 255000 – 51000

= 204000 جنيه (أو ما يعادله باليورو)

3 – القرض قصير الأجل من أحد البنوك السعودية بمبلغ 250ألف ريال **سعودي:**

طالما أن هذا القرض قصير الأجل، وتم الحصول عليه من جهة أجنبية غير مقيمة في مصر، فيخضع العائد المستحق عنه للضريبة المستقطعة من المنبع وبسعر 20% بدون أي تخفيض أو إعفاء.

∴ العائد المستحق والخاضع للضريبة =

$$250000 \text{ ريال} \times 2,1 \times \frac{10}{100} = 52500 \text{ جنيه}$$

وطالما أن البنك السعودي سوف يحصل على العائد بالكامل على أن تتحمل المنشأة الضريبة المستحقة عليه، فإن هذا العائد يعتبر صافي وينبغي لحساب الضريبة رده إلى إجماليه، وذلك على النحو التالي:

$$\text{إجمالي العائد} = 52500 \times \frac{100}{80} = 65625 \text{ جنيه}$$

∴ الضريبة المستحقة والتي تتحملها المنشأة =

$$65625 \times \frac{20}{100} = 13125 \text{ جنيه}$$

$$\text{أو} = 65625 - 52500 = 13125 \text{ جنيه}$$

ويمكن الوصول للضريبة المستحقة التي تتحملها المنشأة في خطوة واحدة كالآتي = $52500 \times \frac{20}{80} = 13125$ جنيه.

ملحوظة هامة:

تسري الضريبة وتستحق وفقاً لما سبق طالما أنه لا يوجد بين مصر والدول التي تم الحصول من أشخاصها على القروض والتسهيلات أي اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي.

التمرين الثاني:

قدمت إليك البيانات الآتية والمستخرجة من دفاتر وسجلات أحد المنشآت التجارية والصناعية عن مجموعة من المعاملات المالية التي قامت بها خلال السنة المالية 2015، وطلب منك باعتبارك المستشار الضريبي للمنشأة أن توضح المعاملة الضريبية الواجبة التطبيق بالنسبة لهذه المعاملات المالية:

1 – قامت المنشأة باستيراد سلع من السوق الأوربية بمبلغ 400 ألف يورو، وقامت بتحويل القيمة للمصدر الأوربي عن طريق بنك مصر، كما قامت بسداد 1% عمولة عن هذه العملية لوكيل المصدر الأوربي بمصر، بجانب 0.5% عمولة سددت لمحامي المنشأة والذي يمتهن مهنة المحاماة، وذلك نظير قيامه بالتوسط في تسهيل عملية الاستيراد علماً بأنه لا يعمل في مجال الوساطة.

2 – حصلت المنشأة خلال العام على بعض الخدمات الاستشارية في مجال نظم المعلومات من أحد بيوت الخبرة الكندية، وبلغ مقابل هذه الخدمات 100ألف دولار كندي، كما تعاقدت مع أحد الوكالات الإعلانية بأبو ظبي لكي تقوم بعمل حملة إعلانية عن منتجات المنشأة في أسواق دول الخليج العربي، وبلغت تكلفة هذه الحملة 150 ألف درهم إماراتي.

3 – قامت المنشأة بالتعاقد مع أحد الفنانين العرب غير مقيم في مصر على إحياء حفلة غنائية بمناسبة مرور 50 عام على تأسيسها، وبلغت تكلفة هذا العقد 250 ألف جنيه مصري، على أن تتحمل المنشأة أية ضريبة تستحق على هذه المبالغ، ولقد تم سداد هذا المبلغ للفنان عن طريق وكيل أعماله بالقاهرة.

ملحوظة:

- سعر الدو لار الكندي 7.50 جنيه
- سعر الدرهم الإماراتي 2.15 جنيه
- سعر اليورو 8.50 جنيه

الحل

1 – يتضمن هذا البند النقاط الآتية:

أ – المبلغ المسدد مقابل استيراد السلع من الخارج ويبلغ 400ألف يورو لا يستحق عليه أية ضريبة في مصر، ولكن عندما تصل السلع المستوردة لمصر سوف يستحق عليها ضريبة جمركية وضريبة مبيعات عند الإفراج الجمركي عنها.

ب – العمولة التي تستحق لوكيل المصدر الأوربي بمصر 1%

مقدار العمولة = 400000 يورو × 1% × 8,5 = 34000 جنيه

طالما أن الوكيل مقيم في مصر ويمارس نشاط الوكالة بها، فإن هذه العمولة تدخل ضمن إيراداته ويحاسب عنها ضريبياً، ولا يستحق على المنشأة أية ضريبة عنها، ولكن تلتزم المنشأة وفقاً لأحكام المادتين 59، 60 من القانون 91 لسنة 2005 بأن تخصم تحت حساب الضريبة المستحقة على الوكيل نسبة قدرها 5% من عمولته تقوم بتوريدها لمصلحة الضرائب.

∴ مقدار النسبة الواجبة الخصم = 34000 × 5% = 1700 جنيه ويتم توريدها لمصلحة الضرائب لحساب الوكيل.

ج – العمولة المستحقة لأحد المحامين ولا ترتبط بمهنته ومقدارها 0.05%: طالما أن هذه العمولة مدفوعة لشخص مقيم بمصر، ولكن عن أعمال غير متصلة بنشاطه المهني، فهي تعد عمولة عارضة بالنسبة له، وفي هذه الحالة تخضع للضريبة المستقطعة من المنبع بسعر 20% وتلتزم المنشأة الدافعة للعمولة في هذه الحالة بخصم الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب.

∴ العمولة الخاضعة للضريبة المستقطعة من المنبع =

400000 يورو × 0,5% × 8.5 جنيه = 17000 جنيه

∴ الضريبة المستقطعة من المنبع = 17000 × 20% = 3400جنيه.

ويراعى خصمها من المنبع ويسدد الصافي للشخص الطبيعي المستحق له العمولة (المحامي).

2 – يتضمن هذا البند ما يلي:

أ – المبلغ الذي دفعته المنشأة مقابل الخدمات الاستشارية التي حصلت عليها من أحد بيوت الخبرة الكندية 100 ألف دولار كندي.

هذا المبلغ طالما دفع مقابل خدمات لأحد الجهات غير المقيمة في مصر فيخضع للضريبة المستقطعة من المنبع بسعر 20% بدون أي تخفيض أو إعفاء، وتتحدد الضريبة على النحو التالي:

مقابل الخدمات الخاضع للضريبة = 100000 دور كندي × 7.5 جنيه

= 750000 جنيه

∴ الضريبة المستقطعة من المنبع = 750000 × 20% = 15000 جنيه

وينبغي على المنشأة خصمها من المنبع وسداد الصافي لبيت الخبرة الكندي، مع مراعاة أن هذه الضريبة تستحق طالما لا يوجد اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي بين مصر وكندا.

ب – المبلغ الذي دفعته المنشأة لوكالة إعلانية بأبو ظبي مقابل خدمات الدعاية والإعلان في الأسواق بدول الخليج العربي 150ألف درهم إماراتي.

هذ ا المبلغ على الرغم من أنه مدفوع مقابل خدمات لجهات أجنبية غير مقيمة في مصر، ألا أن المادة (72) من اللائحة التنفيذية أوضحت بأن مثل هذه الخدمات ليست من الخدمات التي يخضع مقابلها للضريبة المستقطعة من المنبع طالما أن الإعلان والترويج مباشر للمنشأة التي حصلت على الخدمة.

3 –المبلغ المدفوع للفنان الذي قام بإحياء الحفل الغنائي للمنشأة 250ألف جنيه:

طالما هذا المبلغ مدفوع مقابل نشاط فنان غير مقيم في مصر، عن إحياء حفل غنائي بمصر، فيخضع هذا المقابل للضريبة المستقطعة من المنبع سواء دفع للفنان مباشرة أو من خلال أي جهة مثل وكيل أعماله، وطالما تحمل ت المنشأة الضريبة نيابة عن الفنان، فيتم حساب الضريبة على النحو التالي:

إجمالي المبلغ = $250000 \times \frac{100}{80}$ = 312500 جنيه

∴ الضريبة المستقطعة من المنبع والمستحقة للجهات الضريبية =

$312500 \times \frac{20}{100}$ = 62500 جنيه.

أو = 312500 − 250000 = 62500 جنيه.

ويمكن الوصول للضريبة المستحقة التي تتحملها المنشأة في خطوة واحدة كالآتي:

= $250000 \times \frac{20}{80}$ = 62500 جنيه.

التمرين الثالث : أليك بعض الحالات الخاصة ببعض الممولين:

أولاً: السيد / سعد الغامدي مواطن من المملكة العربية السعودية ومقيم بها ، وله في مصر مجموعتين من الاستثمارات، الأولى حصة في شركة ذات مسئولية محدودة تبلغ نصف رأسمال الشركة البالغ 10 مليون جنيه علماً بأن الشركة أسست وتعمل في مصر منذ خمسة عشر عام، والثانية 4000 سهم في شركة مساهمة تأسست في منتصف العام الماضي بمصر باستثمار مشترك سعودي مصري برأس مال 100 مليون جنيه وتبلغ القيمة الاسمية للسهم 10 آلاف جنيه. هذا ولقد حصل في هذا العام على توزيعات أرباح بلغت عن استثماراته الأولى مليون جنيه حصل عليها بالكامل دون خصم أية ضريبة منها، وعن استثماراته الثانية 1500 ألف جنيه أودعت في حسابه بعد حجز الضريبة المستحقة منها. المطلوب: حساب الضريبة المستحقة على التوزيعات التي

حصل عليها الممول خلال العام.

ثانياً: أخضع القانون 91 لسنة 2005 للضريبة المستقطعة من المنبع بسعر 20٪ المبالغ التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين فى مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها. المطلوب: في ضوء هذه العبارة حدد المعاملة الضريبية في كل حالة من الحالات التالية مع حساب الضريبة المستحقة إن كان يستحق ضريبة :

1 . قامت أحد الشركات المقيمة في مصر، بدفع مبلغ يعادل 6مليون جنيه لأحد الشركات الأجنبية غير المقيمة نظير استغلال علامة تجارية، ولقد سدد المبلغ بالكامل للجهة الأجنبية.

2 – قام فرع لبنك أجنبي بمصر بسداد مبلغ يعادل 1,5 مليون جنيه لمركزه الرئيسي بالخارج (علماً بأن صافي الربح الضريبي للفرع بلغ 55 مليون جنيه)، وذلك مقابل الاشراف والرقابة، بجانب مبلغ 150ألف جنيه مقابل خدمات تدريب لبعض العاملين بالفرع على الخدمات المصرفية للبنك.

القسم الثالث

الضريبة العقارية

التمرين الأول:

عقار مكون من عشر طوابق، بكل طابق وحدتان، الأولى ومساحتها 150 متر مربع، والثانية مساحتها 200 متر مربع، وتستخدم جميعها في أغراض سكنية، فيما عدا طابق بأكمله فتشغله أحد الشركات بمكاتبها الإدارية، ويوجد أسفل العقار جراج خاص بسيارات شاغلي العقار، هذا ويؤجر جزء من سطح العقار بإيجار شهري 2000 جنيه وذلك لأحد شركات الإعلان لاستغلاله في عمل إعلانات للغير على تركيبات وشاسيهات. فإذا علمت أن القيمة السوقية للمتر المربع في هذا العقار، قدرت في ضوء الموقع الجغرافي واتصال العقار بالمرافق ومستوى البناء بمبلغ 2500 جنيه للمتر المربع بالنسبة للوحدات البالغ مساحتها 150 متر مربع، وبمبلغ 3000 جنيه للمتر المربع للوحدات البالغ مساحتها 200 متر مربع نظراً لأنها تقع في واجهة العقار.

المطلوب:

تحديد مقدار الضريبة العقارية التي يتم ربطها على هذا العقار في ضوء أحكام القانون 196 لسنة 2008 المعدل، علماً بان الممول يشغل طابق بأكمله لسكنه هو وأسرته.

الحل

أولا: تقدير القيمة الايجارية الخاضعة للضريبة للوحدات السكنية: و يبلغ عددها 18 وحدة سكنية، ويتم التقدير على النحو التالي:

أ – الوحدات ذات مساحة 150 متر مربع (9 وحدات):

تقدر القيمة الايجارية للوحدة كالتالي:

القيمة السوقية للوحدة الواحدة = 150 متر مربع × 2500 جنيه = 375000 جنيه

القيمة الرأسمالية للوحدة = 375000 جنيه × 60% = 225000 جنيه

القيمة الإيجارية للوحدة = 225000 جنيه × 3% = 6750 جنيه

صافي القيمة الإيجارية للوحدة= (القيمة الإيجارية بعد استبعاد 30% مقابل التكاليف)

= 6750 – (6750 × 30%) = 4725 جنيه

ب – بالنسبة الوحدات ذات مساحة 200 متر مربع (9 وحدات):

تقدر القيمة الايجارية للوحدة كالتالي:

القيمة السوقية للوحدة = 200 متر × 3000 جنيه = 600000 جنيه

القيمة الرأسمالية للوحدة = 600000 × 60% = 360000 جنيه

القيمة الايجارية للوحدة = 360000 × 3% = 10800 جنيه

صافي القيمة الإيجارية = 10800 – (10800 × 30%) = 7560 جنيه

يعفى للممول كل وحدة سكنية تقل قيمتها الايجارية السنوية عن 24000جنيه ، على أن يكون الاعفاء لوحدة واحدة فقط. ولذلك سيتم اختيار الوحدة من الوحدتين اللاتين يشغلهما الممول، ويكون الأعفاء على أساس الوحدة مساحة 200 متر مربع، وذلك لتحقيق أكبر قدر من الأعفاء للممول مالك العقار، ويخضع للضريبة باقي الوحدات.

ثانيا: الوحدات غير السكنية:

أ – بالنسبة للوحدة مساحة 150 متر مربع : تقدر القيمة الايجارية للوحدة كالتالي:

صافي القيمة الإيجارية للوحدة (القيمة الايجارية بعد استبعاد 32% مقابل التكاليف) = 6750 جنيه – (6750 × 32%) = 4590 جنيه

صافي القيمة الايجارية بعد الاعفاء المقرر للوحدات غير السكنية (وعاء الضريبة)= 4590 – 1200 = 3390 جنيه للوحدة

ب – بالنسبة للوحدة مساحة 200 متر مربع: تقدر القيمة الايجارية للوحدة كالتالي:

صافي القيمة الايجارية للوحدة = 10800 – (10800 × 32%) = 7344 جنيه

صافي القيمة الايجارية بعد الاعفاء المقرر للوحدات غير السكنية (وعاء الضريبة)= 7344 – 1200 = 6144 جنيه للوحدة

ثالثا: الجراج: نظرا لأن الجراج يستخدم في الأغراض الخاصة لشاغلي العقار وبدون مقابل أجر أو نفع، فلا تربط عليه ضريبة عقارية.

رابعا: الإعلانات على تركيبات وشاسيهات:

طالما كانت هذه الإعلانات مقابل أجر، فتعد في حكم العقار، وتربط عليها ضريبة عقارية، ويعد الايجار الفعلي في هذه الحالة بمثابة القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة بعد خصم التكاليف بنسبة 32% فقط باعتبار أنها ليست لأغراض سكنية.

القيمة الإيجارية السنوية = 2000 جنيه × 12 شهر = 24000 جنيه

صافي القيمة الايجارية = 24000– [(24000 × 32%)+1200]= 15220 جنيه

خامساً : حساب الضريبة العقارية المستحقة على العقار:

أ – تحديد صافي القيمة الايجارية للعقار:

بيان	صافي القيمة الايجارية
الوحدات السكنية مساحة 150 متر مربع= 9 وحدات × 4725 جنيه	42525
الوحدات السكنية مساحة 200 متر مربع= 8 وحدات × 7560 جنيه	60480
الوحدات غير السكنية= 3390 + 6144	9534
الاعلانات عل تركيبات وشاسيهات=	15220
اجمالي صافي القيمة الايجارية للعقار (وعاء الضريبة العقارية)	127759

الضريبة العقارية المستحقة على العقار= 127759 × 10% = 12775,9 جنيه

التمرين الثاني:

شركة صناعية مقامة على مساحة 20 فدان (الفدان 4200 متر مربع)، في المنطقة الصناعية بمدينة السادس من أكتوبر، مباني المصنع مقامة على جزء من هذه الأرض، بجانب مخازن مقامة على جزء أخر، وبعض هذه المخازن سماوية أي بدون أسقف، وتوجد مساحات أخرى فارغة بدون استغلال وتقدر القيمة السوقية للمتر المربع في هذه المنطقة بمبلغ 400 جنيه.

المطلوب: تحديد الضريبة العقارية الواجب ربطها على هذه الشركة.

الحل

تحدد الضريبة العقارية على هذه الشركة الصناعية وفقا لأحكام اللائحة التنفيذية للقانون 196 لسنة 2008 على أساس أن المباني تشغل 60 % من المساحة الكلية للشركة، وتقدر الضريبة العقارية على النحو التالي:

المساحة الكلية للشركة الصناعية = 20 فدان × 4200 متر مربع = 84000 متر مربع

مساحة المباني = 84000 × 60% = 50400 متر مربع

القيمة المحسوبة للمبانى = 50400 متر مربع × 400ج = 20160000جنيه

القيمة الايجارية = 20160000 × 3% = 604800 جنيه

صافي القيمة الايجارية=604800− [(604800 × 32%)+ 1200]=410064ج

الضريبة العقارية المستحقة = 410064 × 10% = 41006,4 جنيه.

فهرس المحتويات

تم بحمد الله